إعداد وعرض القوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية

تأليف

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل كلية التجارة للدراسات العليا

القاهرة

٢٠٠٨

دار النهضة العربية

مقدمة

هذا الكتاب يركز على اعداد وعرض القوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية .

تنبع أهمية ذلك الكتاب من اعتماد المحاسبة فى اداء وظيفتها على اعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمواجهة الاحتياجات المتعددة للمستخدمين المعنيين .

ومن أجل أن تعبر تلك القوائم بعدالة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية يتعين مواجهة وتدنيه المخاطر المحتملة لاثار التحيز وسوء التفسير والتغير والغموض وعدم الثقة وعدم القابلية للمقارنة . وقد حاولت المهنة وضع هيكل واطار نظرى يحظى بالقبول وتتم ممارسته على نطاق واسع ، بحيث يكون دستوراً متكاملاً من الاهداف والمفاهيم والاسس المترابطة الامر الذى يؤدى الى تشكيل معايير محاسبية متسقة أكثر فائدة فى ضوئها ويتم قياس العرض الصادق والعادلة لتلك القوائم المالية . وعلى اثرها تتعاظم قيمتها بما فيها من افصاح وشفافيه .

وفي هذا الشأن فقد أصدرت معايير المحاسبة المصرية لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتتمشى مع التغيرات الاقتصادية والتقدم العلمى سواء على مستوى اداء الاعمال فى الشركات او على مستوى النظم المحاسبية فيها ، ولاشك ان اصدار تلك المعايير تعتبر خطوة اساسية وهامة تساعد على تحسين تطبيق جميع الشركات لمبادئ ومعايير حوكمه الشركات **Corporate Governances .**

تأسيساً على يعتبر ذلك الكتاب مدخلاً ملائماً ومتطوراً لدراسة المحاسبة المالية . وهو لم يقتصر على دراسة الاطار الفكرى لمعايير المحاسبة فقط ، بل يمتد ليشمل أيضاً اعداد التقارير المالية وكيفية عرضها وفقاً لاحدث المعايير المحاسبية الدولية.

ويـاتي ذلك الكتاب امتداداً للكتابين السابقين للمؤلف فى مجال نظرية

المحاسبة – القياس والافصاح والتقرير المالى . وفى سبيل تحقيق أهداف ذلك الكتاب فقد تم تقسيمه الى ثمانيه فصول رئيسية على النحو التالى :

الفصل الأول : الاطار النظرى للمحاسبة .

الفصل الثانى : القوائم المالية - نقطة البداية فى دراسة المحاسبة .

الفصل الثالث : الدورة المحاسبية - اعداد القوائم المالية .

الفصل الرابع : المحاسبة عن الاصول المالية .

الفصل الخامس : المحاسبة عن المخزون .

الفصل السادس : المحاسبة عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

الفصل السابع : المحاسبة عن الأصول غير الملموسة .

الفصل الثامن : المحاسبة عن الالتزامات المتداولة والمحتملة .

وقد روعى أن يكون اسلوب ذلك الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والدقة والعموم والبعد عن التعقيد والشكلية وهو يعتمد على تزويد القارئ أيا كان دارساً أو مزاولاً بمرجع علمى وعملى شامل فى مجال اعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لاحداث المعايير المحاسبية الدولية ، وهو بذلك يعتبر موجهاً الى جميع الاطراف المرتبطة ببيئة المحاسبة ومن ثم فهو مفيد لكافة الدارسين من الباحثين أو الطلاب ، وكافة المهنيين من المحاسبين أو المراجعين سواء المزاولين للعمل الحر أو العاملين فى منشأت قطاع الاعمال العام أو الخاص او الحكومة فى مختلف المجالات والميادين ، كما أنه يعد فى غاية الاهمية عند استخدامه فى اعداد برامج التعليم المستمر أو أجتياز أمتحانات الحصول على محاسب قانونى .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الاهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحدثه يجد فيها القارئ سواء أكان دارساً أو مزاولاً أضافة حقيقية

الى المكتبة العربية . ويرجو المؤلف ان يكون قد وفق فى اخراج كتاب متكامل فى مجال اعداد وعرض القوائم المالية فى ضوء اهداف معايير المحاسبة .

والله الموفق . وعلي الله قصد السبيل

المؤلف

أ.د. أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة ٢٠٠٨

إعداد وعرض القوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية

رقم الايداع

٢٠٠٧/١٣٣١٣

الترقيم الدولى

٩٧٧-١٧-٤٨٠٨-٤

أ.د. أمين السيد أحمد لطفى

٣٦ ش شريف – القاهرة

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة

Conceptual Framework of Accounting

١/١ طبيعة المحاسبة .

٢/١ مجالات العمل في المحاسبة .

٣/١ الحاجة إلى وضع إطار فكري للمحاسبة .

٤/١ التوافق الدولي لإطار المحاسبة .

٥/١ الإطار النظري للمحاسبة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

٦/١ أسئلة وتطبيقات .

١/١ طبيعة المحاسبة The Nature of Accounting

بصفة عامة تشير المحاسبة إلى المجال المعرفي الذي يختص بقياس أنشطة الوحدات الاقتصادية وتوصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية.

وعادة ما يطلق على المحاسبة لغة الأعمال **Business Language** وإذا ما كانت اللغة تعد وسيلة اتصال اجتماعية فمن المنطقي أن تتغير تلك اللغة لتعكس التغيرات على البيئة المحيطة بها. وتأسيسا على ذلك فقد خضعت المحاسبة باستمرار إلى التغيير والتطوير من أجل توصيل المعلومات عن الأعمال بطريقة تتسم بالكفاءة والفعالية، كما تغيرت المفاهيم والأساليب المحاسبية لتضفي على وظيفتها كقياس وإفصاح المغزى والدلالة بحيث يمكن زيادة الاعتماد عليها وتعظيم حيويتها في كافة مجالات المجتمع فالمحاسبة هي جوهر المساءلة المحاسبية **Accountability** سواء على مستوى الفرد أو الوحدة أو الحكومة أو الدولة. وعادة ما ينظر إلى المحاسبة على أنها تتضمن ثلاثة جوانب حيث أنها تعتبر نشاطا خدميا، ونظاما وصفيا تحليليا بالإضافة إلى أنها نظاما للمعلومات[١].

١- المحاسبة كنشاط خدمي Service Activity

تزود المحاسبة الأطراف المستفيدة بمعلومات مالية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشأة الأعمال الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو في وحدات الحكومة أو في أي هيئات بالاقتصاد القومي.

---

[١] **د. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص٤- ٦.**

٢- المحاسبة كنظام وصفي وتحليلي

Descriptive and Analytical Discipline

تحدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الأحداث والمعاملات التي تصف النشاط الاقتصادي ومن خلال قياسها وتبويبها وتلخيصها فإنها تخفض من تلك الأحداث والمعاملات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الصغيرة والجوهرية ثم التقرير عنها على نحو صحيح وصادق بغرض وتحديد المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة.

٣- المحاسبة كنظام للمعلومات Information System

تقوم المحاسبة بتجميع وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية إلى مدى واسع من الأشخاص المرتبطة قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط.

في ضوء ما تقدم يمكن القول بأن هناك ثلاثة خصائص أساسية للمحاسبة توضح طبيعتها هي:-

١- تقيس **Measure** المحاسبة وتوصل **Communicate** المعلومات المالية.

٢- ترتبط المحاسبة بأنشطة اقتصادية خاصة بوحدات وكيانات اقتصادية **Economic Entities**.

٣- تقوم المحاسبة بتوصيل تلك المعلومات للمستخدمين المعنيين **Interested users** وحتى يؤدي النظام المحاسبي وظيفة إنتاج المعلومات الخاصة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية يتعين عليه القيام بالأتي:

- تفسير وتسجيل **Interpreting and Recording** عمليات المنشأة.
- تصنيف **Classification** عمليات المنشأة المتجانسة على نحو يسمح

بتحديد مختلف الإجماليات والإجماليات الفرعية بشكل مفيد للإدارة وعلى نحو يمكن استخدامها في التقارير المحاسبية.

- تلخيص وتوصيل **Summarizing and Communication** المعلومات إلى متخذي القرار.

وعلى ذلك فإن الدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير نظام معلومات فعال يتكون من الأفراد والإجراءات والوسائل والسجلات التي يستخدمها الكيان الاقتصادي للقياس والتقرير لاتخاذ القرارات. وتوجد عديد من العوامل التي تؤثر على هيكل ذلك النظام لعل أبرزها احتياجات الشركة من المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الموارد المتاحة لتشغيل النظام.

فمتى يمكن توفير معلومات من وحدة معينة يتطلب الأمر وجود نظام محاسبي **Accounting System** يهدف في النهاية توفير معلومات للمديرين وغيرهم من الأطراف المعنية التي يطلق عليهم مستخدمو المعلومات المحاسبية. وتعتمد نوعية تلك المعلومات على أنواع القرارات التي يتخذونها.

يصور الشكل رقم (١/١) العلاقة من النظام المحاسبي ومخرجاته من تقارير محاسبية والأطراف التي تستخدم تلك التقارير[٢].

٢/١ مجالات العمل في المحاسبة Careers in Accounting

ينظر للعمل في المحاسبة كمهنة مثلها في ذلك مجالات عديدة، وتؤثر المحاسبة في الصالح العام للجمهور بعديد من الطرق حيث يتم استخدام المعلومات المحاسبية في تخصيص الموارد الاقتصادية بالمجتمع ، وهكذا يعمل المحاسبون وفق عقد اجتماعي لتجنب الاشتراك في الإفصاح عن معلومات مالية مضللة ، وعادة ما توجد عدة تخصصات داخل مهنة المحاسبة

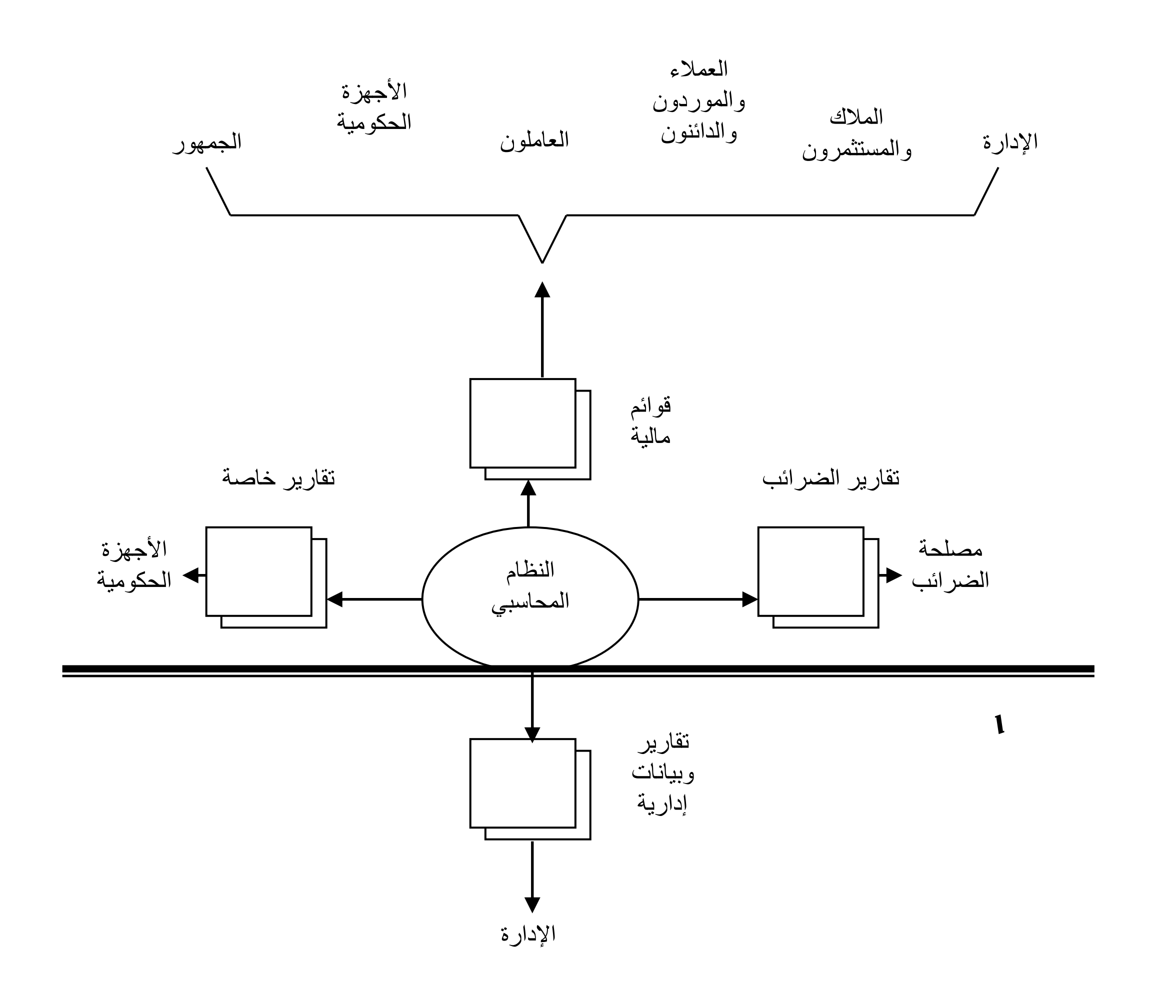
---

[٢] فالترميجس، روبيرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة وتعريب د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، د. سلطان بن محمد السلطان، د. محمد هاشم البدوي، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص٢٩.

تمثـل مجـالات العمـل فـي المحاسـبة يمكـن تصـنيفها إلـى المحاسـبة العامـة، والمحاسبة الخاصة والمحاسبة الحكومية.

شكل رقم (١/١)

العلاقة بين النظام المحاسبى وتقاريره والمستخدمين المعنيين



- **المحاسبة العامة** Public Accounting

ويمارس ذلك الاختصاص المحاسبون القانونيون المعتمدون **Certified Public Accountants** أو المحاسبون القانونيون **Chartered Accountants** وهم أشخاص مهنيون مستقلون **Independent** حيث يقدمون خدماتهم المحاسبية مقابل أتعاب يتقاضونها من عملائهم. وعادة ما يتم الترخيص لهؤلاء المحاسبين عند مزاولة المهنة عن طريق حصولهم على شهادة أو ترخيص محاسب قانوني **CPA** من الدولة. وفيما يلي أهم الخدمات التي يقدمونها:-

A- **المراجعة** Auditing

تعرف المراجعة بأنها عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية.

يتمثل محور اهتمام مراجعة بيانات المحاسبة هو تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها. وبصفة عامة توجد ثلاثة أنواع من المراجعات هي[٣]:

مراجعة القوائم المالية **Financial Statement Audits**

تهدف تلك المراجعة لتحديد ما إذا كان إعداد وعرض القوائم المالية الشاملة تتفق مع معايير محددة (مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها).

المراجعة التشغيلية **Operational Audits**

وهي تتمثل في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية. وبعد إتمام المراجعة يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل

---

[٣] د. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة في ظل عالم متغير، موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة – الكتاب الأول، دار النهضة العربية، ٢٠٠٢، ص١٨-٢٨.

على تحسين التشغيل.

مراجعة الالتزام **Compliance Audits**

يتمثل الهدف من تلك المراجعة في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة ما أعلى، وتشمل تلك المراجعة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة بالشركة.

B– **الخدمات الضريبية** Tax Services

تقوم منشات المحاسبة العامة بإعداد الإقرارات الضريبية للشركات العملاء. وهي تعد مجالات متخصصة في المحاسبة حيث يتم إعدادها غالبا من واقع المعلومات المحاسبية والتي يتم تعديلها وتنظيمها لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاصة بضريبة الدخل. كما يتم أيضا تقديم خدمات ضريبية أخرى مثل ضرائب المبيعات والتخطيط الضريبي **Tax Planning** (وهي تعزز بتوقع الآثار الضريبية لعمليات المنشأة وهيكلة تلك العمليات بالشكل الذي يمكن من خلاله تخفيض عبء الضريبة لأقل قدر ممكن.

C– **الخدمات الاستشارية والإدارية**

Management Advisory Services

تقدم معظم منشأت المحاسبة العامة خدمات لمساعدة العملاء على إدارة الأعمال على نحو أكثر فعالية. وتتراوح تلك الخدمات بين تقديم مقترحات بسيطة لتحسين النظم المحاسبية إلى تقديم النصائح عن استراتيجيات التسويق وتجهيزات الحاسب الإلكتروني، والاستشارات عن وضع خطط معاشات تقاعد العاملين والمنافع الاكتواريه بالإضافة إلى تقديم واقتراح السياسات والنظم الكفيلة بحل مشاكل كفاءة وفعالية القطاعات والأنشطة بالوحدات الاقتصادية [٤]

٤- د. أمين السيد احمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص٦٣-٦٦.

٢- المحاسبة الخاصة Private Accounting

يقوم بتقديم خدمات المحاسبة الخاصة هؤلاء المحاسبين الذين يعملون كموظفين في الوحدة الاقتصادية عن طريق ما يعرف بإدارة أو قسم المحاسبة **Accounting Department** والتي عادة ما يرأسها رئيس قسم يطلق عليه مصطلح المدير المالي **Chief Financial officer (CFO)** أو المراقب المالي **Controller** (يستخدم المصطلح الأخير للتأكيد على الحقيقة التي تمثل في أن أحد الأغراض الأساسية للمحاسبة في المساعدة في رقابة عمليات المنشأة) كما يقع على ذلك المدير أيضا باعتباره عضو في فريق الإدارة العليا مسئولية إدارة الشركة ووضع أهدافها والتحقق من مدى التوصل لتلك الأهداف.

وعادة ما تقدم الإدارة المحاسبية بالوحدة عديد من المعلومات المحاسبية هي معلومات المحاسبة المالية، معلومات المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى المحاسبة الضريبية على النحو التالي:-

١- المحاسبة المالية Financial Accounting

تشير معلومات المحاسبة المالية إلى المعلومات التي تصف الموارد والالتزامات المالية والأنشطة التي يقوم بها الكيان الاقتصادي **Economic entity** ويتم تصميم تلك المعلومات بصفة أساسية لمساعدة الأطراف الخارجية أو المستخدمين الخارجيين **External parties users** (على سبيل المثال المستثمرين والدائنين) في تقرير أين تستثمر الموارد النادرة. وعادة ما يقصد بمستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والعاملين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الأخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات... كما تستخدم تلك المعلومات عند إعداد وتقديم الإقرار الضريبي.

عموما تستخدم تلك المعلومات المحاسبية في عديد من الأغراض التي يطلق عليها المعلومات المحاسبية ذات الأغراض العامة.

٢- معلومات المحاسبة الإدارية

Information of Management Accounting

يطلق على وظيفة إعداد التقارير للأغراض الداخلية بواسطة النظام المحاسبي مصطلح المحاسبة الإدارية، وهي توفر للمديرين معلومات عن العمليات اليومية أو اللازمة لأغراض التخطيط طويلة الأجل. وتعتمد المحاسبة الإدارية على الأساليب المتبعة في محاسبة التكاليف والتنبؤ لتحقيق أهدافها في مساعدة الإدارة على صياغة الخطط قصيرة وطويلة الأجل ومدى النجاح في تنفيذ تلك الخطط، وحل المشاكل واتخاذ القرارات التي تحقق أهداف الوحدة.

ورغما أن معلومات المحاسبة الإدارية تتسم بأنها ذات طبيعة مالية وكمية إلا أنها تتضمن أيضا تقييما للعوامل غير المالية (على سبيل المثال الاعتبارات السياسية والبيئية وجوده المنتج ورضا العميل وإنتاجية العامل).

وعموما ينصب اهتمام المحاسبة الإدارية في تصميم واستخدام نظم المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف المنظمة عن طريق دعم متخذي القرار داخل المنشأة.

ويعمل متخذو القرار هؤلاء بالمنشأة ويقومون بإنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية الداخلية. فكافة العاملين داخل المنشاة تستخدم تلك المعلومات سوء من أدنى المستويات حتى المدير التنفيذي **Chief Executive Officer** وكأمثلة على هؤلاء المستخدمين الداخليين:-

- مجلس الإدارة. - المدير التنفيذي.
- المدير المالي. - مدير وحدة العمل.
- نواب الرئيس (نظم المعلومات، الموارد البشرية، الشئون المالية.. الخ).
- مديرو المصانع. - مديرو المتاجر.
- مراقبو خطوط الإنتاج.

ونظـرًا لاتسـاع مسـئوليات المحاسـبة الإدارية فقـد تطـورت العديـد مـن التخصصات في ذلك الصدد لعل أبرزها[٥]:-

١- محاسبة التكاليف Cost Accounting

تهدف محاسبة التكاليف بصفة خاصة إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة لاستخدامها في تحديد تكلفة المخزون وفي تحديد الربح. ففي الأصل يشير اصطلاح محاسبة التكاليف إلى طرق تجميع وتحميل التكاليف التاريخية على وحدات الإنتاج والأقسام الإنتاجية بهدف تقويم المخزون وتحديد الربح أساسا.

٢- الموازنات Budgeting

تمثل الموازنة الترجمة الكمية لخطة المنشأة، حيث يتم وصف كل

المشروعات والأنشطة الواردة في الخطة كميا سواء في صورة مالية أو في صورة عينية (عوامل الإنتاج أو المخرجات).

وتعتبر الموازنة بمثابة تقديرات وتنبؤات مالية يتم إعدادها لتحديد ومراجعة النتائج المتوقعة كما أنها تساعد على تحديد أهداف الأقسام والقطاعات المختلفة داخل الوحدة فضلا عن توفير وسائل قياس كفاءة الأداء داخل الوحدة.

٣- المحاسبة الحكومية Governmental Accounting

يعتمد المسئولون في الحكومة على المعلومات المالية لمساعدتهم على توجيه شئون الوحدات والأجهزة الحكومية كما هو الحال في الوحدات الاقتصادية.

وعادة ما تتبع المحاسبة الحكومية مدخلا مختلف عن المتبع في الوحدة الاقتصادية لغياب هدف السعي إلى الربح وتتشابه المحاسبة في المستشفيات والجامعات والوحدات الأخرى التي لا تهدف إلى تحقيق الربح مع تلك المستخدمة في الوحدات الحكومية.

---

[٥] إلا أنه في المعنى الواسع فإن محاسبة التكاليف هي المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء صغير من المحاسبة المالية (وهو المتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج كمتطلب أساسي لإعداد التقارير الخارجية) وفي الوقت الحالي لا يمكن التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية باعتبار أنها تخدم أهداف كثيرة من أهمها تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في مختلف المجالات فضلا عن سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية.

ينظر بالتفصيل:-

- د. أمين السيد احمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، مرجع سابق، ص١-٦٠.

وعادة ما يقوم مكتب المحاسبة العام **Governmental Accounting Office (GAO)** في مصر يعرف بمصطلح الجهاز المركزي للمحاسبات بتنفيذ عمليات المراجعة على هيئات الحكومة ومصالحها المختلفة. كما يقوم بتقديم تقارير بالنتائج إلى الكونجرس (مجلس الشعب) مباشرة والذي بدوره يقوم بالإفصاح عن تلك النتائج إلى الجمهور، وتهدف عمليات الفحص هذه إما لتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للوحدة أو لتحديد مدى عدالة وصدق المعلومات المحاسبية التي يتم التقرير عنها للحكومة.

وقد تم إنشاء مجلس منفصل لمعايير المحاسبة الحكومية **Governmental Accounting Standards Board (GASB)** لتنظيم عملية التقرير المالي في الحكومات المحلية والمركزية، وذلك على نمط مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB**، وقد استمر الجدل بين المنظمتين حول من يتولى مهمة وضع المعايير المحاسبية في بعض القضايا المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح.

١/٣ الحاجة إلى وضع إطار فكري للمحاسبة

The Need For Conceptual Framework of Accounting

أن المحاسبة كغيرها من المعارف الإنسانية نتاج لبيئتها. حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي تختلف من وقت لأخر. ونتيجة ذلك فقد تطورت الأهداف والممارسات المحاسبية وأصبحت الآن تختلف عما كانت عليه في الماضي. كما أن المحاسبة تعمل أيضا على تشكيل بيئتها باعتبار أنها نظام يقوم بتغذية عكسية للأفراد والمنظمات بالمعلومات التي يمكن استخدامها في توجيه القرارات والمواقف وإعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية. فالأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها تؤثر على تحويل الموارد بين الأشخاص

والمنشـآت فالمعلومـات المحاسـبية المقـرر عنهـا تـؤثر علـى إدراك الآخـرين للظـروف الماليـة للمنشـأة ومـدى نجاحهـا ممـا يـؤدي إلـى تغيـرات فـي السـلوك الاقتصادي الأمر الذي يجعل عملية وضع معايير محاسبية محل جدل.

وحيث أن المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها فإن هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية.

تعتمد المحاسبة في أداء وظيفتها على إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمواجهة الاحتياجات المتعددة للمستخدمين المعنيين **Interested Users** للوفاء بمسئولية الإدارة عن التقرير المالي عن الأصول الموكولة لهم **Fiduciary Reporting Responsibility**. حيث تصور تلك القوائم بصورة عادلة المركز المالي ونتائج عمليات المنشأة وتدفقاتها النقدية. وعادة ما يواجه المحاسبون عند إعداد تلك القوائم مخاطر محتملة نتيجة للتحيز وسوء التفسير التغير والغموض وعدم الثقة. وبهدف تدنيه تلك المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظري يحظى بالقبول العام وتتم ممارسته على نطاق واسع.

وبدون ذلك الهيكل النظري المقبول بوجه عام يمكن لكل منشأة أو محاسب وضع هيكل محاسبي نظري خاص واستخدامه في الممارسة التطبيقية، على أن يقوم مستخدمي القوائم المالية بتطويع أنفسهم مع تلك الممارسات المحاسبية والتقارير المالية الخاصة بكل منشأة على حده مما سيكون من الصعوبة بل المستحيل إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة **Comparable Financial Statements**.

يتشابه الإطار النظري مع الدستور فهو يمثل نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية متسقة والتي تساعد على وصف طبيعة ووظيفة المحاسبة ومحدداتها.

ولا شك أن وجود إطار نظري للمحاسبة ضرورة للأسباب التالية:

١- أن وضع إطار نظري دقيق ومتسق للمفاهيم والأهداف سوف يمكن من إصدار معايير محاسبية أكثر فائدة ونفعا واتساقا. فطالما يتم بناء المعايير والقواعد المحاسبية على نفس الأساس فإنها ستكون متسقة مع بعضها البعض.

٢- يساعد الإطار النظري للمحاسبة على زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وتعظيم ثقتهم في عملية التقرير المالي كما أنه سيؤدي إلى زيادة إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات.

٣- يمكن الإطار النظري للمحاسبة من حل المشاكل المستجدة بصورة أكثر سرعة بمجرد الرجوع إلى ذلك الإطار المتسق.

٤- أن الاستعانة بإطار محاسبي نظري متعارف عليه يقلل من الحكم الشخصي للمحاسبين الممارسين واستبعاد تعدد بدائل المعالجات المحاسبية والتركيز على معالجة منطقية مقبولة متفق عليها عموما.

لذلك فقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المفاهيم **Concepts** وأساليب **Techniques** القياس والمعايير **Standards** والإجراءات التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموما **Generally Accepted Accounting principles** اصطلح عليها اختصارا **GAAP**، حيث يشير مصطلح متعارف عليها عموما أما إلى:-

A- قيام جهة تنظيمية محاسبية ذات سلطة بوضع مبدأ للتقرير المالي في مجال معين.

B- أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع.

فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي تلك المبادئ التي تحظى بتأييد رسمي ظاهر. وقد حاولت مهنة المحاسبة بصفة مستمرة أن تضع هيكل للنظرية

والممارسة يمثل مرشدا عاما، وأدت محاولاتها إلى انتقاء مجموعة من المعايير والإجراءات المحاسبة التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما **GAAP**.

وعموما يشير مصطلح مبادئ **Principles** إلى الحقائق الأساسية التي تعتمد عليها حقائق أخرى، أو بعبارة أخرى يقصد بها القوانين أو القواعد العامة التي تستخدم كمرشد للعمل أو الأساس الذي يرشد التطبيق العملي.

ويجب الإشارة إلى أن لفظ المبادئ عند استخدامه في المحاسبة لا يعني قاعدة لا يمكن الخروج عنها أبدا حيث قد يتم مواجهة مجموعة من المبادئ المختلفة في أحد المواقف والتي يمكن تطبيقها على نفس الحالة، وتثور المشكلة في تحديد أي المواقف والتي يمكن تطبيقها على نفس الحالة، وتثور المشكلة في تحديد أي المبادئ الأكثر ملائمة ومناسبة للتطبيق على تلك الحالة، ولا شك أن الهدف من وضع تلك المبادئ المحاسبية يتمثل في تضيق فجوة الخلاف وعدم الاتساق في الممارسة العملية للمحاسبة، والتعميم بصورة أوسع بتلك المبادئ التي تلقى قبول عاما عن طريق إصدار إيضاحات تصلح كمعايير لتقرير مدى ملائمة تطبيق أحد المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية.

بوجه عام فإن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تمثل المعايير التي في ضوئها يتم قياس العرض الصادق والعادل للقوائم المالية، وقد عرفتها النشرة الرابعة التي أصدرها مجلس مبادئ المحاسبة **APB** كما يلي:-

تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأعراف **Conventions** والقواعد **Rules** والإجراءات **Procedures** الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين ولا تتضمن تلك المبادئ مجرد الإرشادات العريضة، وإنما تتضمن أيضا الممارسات والإجراءات التفصيلية.

وقد تطورت تلك الإرشادات والممارسات والإجراءات خلال عمر مهنة المحاسبة وهو ما عكسته النشرات الصادرة عن طريق لجنة إجراءات ومبادئ المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية، ويعد ذلك المجلس هو الهيئة المخولة حاليا في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث تعد نشراته وتوصياته وتفسيراته من العناصر المكونة للمبادئ المحاسبية. وعند إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** عام ١٩٧٣ كان غياب نظرية المحاسبة واضحا لجميع الجهات المعنية ولقد لوحظ ذلك في أمر تكليف المجلس فبدلا من تكليفه بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية كما كان ذلك بالنسبة لهيئة المبادئ المحاسبية **APB** تبين أن المهمة الموكلة إليه كانت ذات شقين:

١- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

٢- إصدار معايير التطبيق العملي.

أي أن الاهتمام قد تحول من تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف والمفاهيم والمعايير[٦].

١- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

لقد حققت هيئة معايير المحاسبة المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطا علميا وإنتاجا متميزا، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير المحاسبة، إذ صدر عن المجلس بين ١٩٧٨ – ١٩٨٥ ستة إيضاحات لمعايير المحاسبة المالية **(SFACS)** هي:

١- ١٩٧٨ الإيضاح الأول بعنوان أهداف التقارير المالية في منشأة الأعمال (التي تهدف إلى تحقيق الربح).

---

[٦] لمزيد من التفاصيل يراجع:-
- د. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة الإطار النظري للتوافق المحاسبي الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص٢٩٨ – ٣٤٠.

٢- ١٩٨٠ الإيضاح بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

٣- ١٩٨٠ الإيضاح الثالث بعنوان عناصر القوائم المالية لمنشات الأعمال وهي توضح مفاهيم البنود التي تتضمنها تلك القوائم.

٤- ١٩٨٠ الإيضاح الرابع بعنوان أهداف التقارير المالية في المنشات غير الهادفة إلى تحقيق الربح.

٥- ١٩٨٤ الإيضاح الخامس بعنوان الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشات الأعمال حيث تم تحديد أربعة معايير أساسية مرتبطة بالقياس والاعتراف.

٦- ١٩٨٥ الإيضاح السادس بعنوان عناصر القوائم المالية حيث حلت محل الإيضاح رقم (٣) ، وقد توسع ذلك الإيضاح في نطاق التطبيق حيث اشتمل على التنظيمات غير الهادفة للربح .

٢- إصدار معايير التطبيق العملي

لقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية نجاحا ملحوظا أيضا بالنسبة لمعايير التطبيق العملي فقد صدر عن المجلس عديد من المعايير المحاسبية التي تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح. وتمثل معايير المجلس – إلى جانب المبادئ السابقة – مبادئ محاسبية مقبولة عموما **GAAP** من المهنة ومن لجنة تداول الأوراق المالية **SEC** والممارسين في الحياة العملية.

كما أصدرت الهيئة إلى جانب المعايير السابقة دراسات تفسيرية وكذلك تم إصدار أكثر من نشرة فنية مرتبطة.

وقد اتبع المجلس في دراساته ونشراته منهجا علميا يجمع بين الاستنباط والاستقراء حيث استخدم بصفة أساسية المنهج الاستنباطي في تحديد الإطار المفاهيمي ودراسة أهداف التقارير المالية، أي في التقارير الستة المذكورة

بعالية **(SFACS)**، بينما استخدم بصفة أساسية المنهج الاستقرائي في إصدار معايير التطبيق العملي.

إن تلك المرحلة التي أطلق عليها التسييس **Politicization** تمثل مرحلة وضع المعايير بدلا من المبادئ، فقد تم الانتقال إذا من مفهوم المبادئ إلى مفهوم المعايير، حيث توجهت المنظمات الحكومية مثل هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية **SEC** والمنظمات شبة الحكومية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** نحو إصدار معايير ملزمة والتركيز على ضرورة مراعاتها في المجتمع ككل.

وعلى ذلك فقد اختير مصطلح معايير **Standards** بدلا من مصطلح المبادئ **Principles** عندما أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** مسئولا عن صياغة الإطار النظري للمعرفة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بدلا من مجلس المبادئ المحاسبية **APB**.

١/٤ التوافق الدولي لإطار المحاسبي

International Harmonization for Accounting Framework

بصفة عامة تختلف ممارسات التقرير المالي فيما بين البلدان المختلفة بعضها البعض ، ففي ألمانيا تبلغ فترة إهلاك الأصل غير الملموس خمس سنوات، في حين تسمح الولايات المتحدة بحد أقصى لفترة إهلاكها يبلغ ٤٠ عاما. ونتيجة لتلك الاختلافات فإنه يصعب عادة إجراء مقارنات صحيحة بين الشركات.

ومما لا شك فيه فإن النقص في التجانس في تطبيق معايير المحاسبة يعوق التدفق الحر لرأس المال عبر الحدود، كما يحث المستثمرين الدوليين على المبالغة في توقع المخاطر، كما أن تلك الاختلافات في معايير التقرير المالي قد تؤدي إلى مزايا تنافسية غير عادلة.

إن الاختلاف الواضح في القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في البلدان المختلفة ترجع بشكل عام إلى اختلاف العوامل البيئية المحيطة، كما أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية الموجودة في دول العالم المختلفة تعكس الاحتياجات المختلفة للمستخدمين بها.

هذا وتختلف البلاد في طريقة إصدار المعايير المحاسبية **Standards Settings Approaches** وفيمن يقوم بإصدارها، وتعتمد طريقة الإصدار أساسا على **(a)** شكل الطلب على المعلومات، **(b)** وعملية تنظيم المحاسبة.

عموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي:[٧]

(a) المدخل السياسي البحت

يعتمد ذلك المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وذلك المدخل منتشر في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد فرنسا وفي أمريكا اللاتينية وينتقد استخدام ذلك المدخل لأنه:-

١- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإن ذلك المدخل يتسم بالبطء.

٢- أن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا.

٣- إن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيلا لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك.

٤- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات.

٥- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

---

[٧] د. أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص٣٤٦-٤٢٢.

(**b**) المدخل المهني الخاص

بمقتضى ذلك المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر ذلك المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتميز ذلك المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

(**c**) المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص

وفقا لذلك المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

(**d**) المدخل المختلط

طبقا لذلك المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة منشأت الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.

إن إصدار المعايير **Standardization** يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة في كل المجالات، فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة الطبيعية، أما التوفيق والتنسيق **Harmonization** فهو يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع.

فالتوافق **Harmony** هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية.

كما أن هناك فرق بين التوحيد والتوافق، فمصطلح التوافق على عكس مصطلح التوحيد، حيث بتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، أما التوحيد فهو يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين.

وقد يتم الإشارة إلى أن التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، أي انه يمكن الإشارة إليه باجتماع مجموعة من الشركات حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل.

والاتجاه الحالي يعتمد على أنه اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد، حيث يتمثل الغرض منه في تخصيص مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية.

حيث أن التدفق الكفء للسلع ورأس المال والموارد عبر الحدود الوطنية وموقع الأعمال المالية والمشروعات في أكثر من بلد واحد تتطلب أن تكون المعايير المحاسبية غير محددة أو خاصة ببلد واحد. ولا شك أن هناك عديد من العوامل التي تعزز تشجيع عملية تدويل **Internationalization** المعايير المحاسبية على سبيل المثال المعاملات بالعملات الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة.

وقد نشأت أحد النداءات المبكرة لتدويل المعايير المحاسبية عن أحد المديرين التنفيذيين الأوربيين البارزين وهو مدير الشركة الهولندية الملكية للبترول في عام ١٩٧٩ بقوله:-

أن المعلومات المالية تمثل شكل من أحد اللغات فإذا ما وضعت تلك اللغة محل استخدام من ثم يمكن اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان بشكل أكثر سرعة، ويجب ألا تكون تلك اللغة واضحة للفهم فحسب وإنما أيضا يجب أن تكون قابلة للمقارنة، عموما يجب تضييق الاختلافات الدولية في المعايير

المحاسبية، وعلى الرغم من أن ذلك يبدو أن يكون مستحيلا ألا أنه يمكن تحقيقه إذا ما كانت هناك بلاد كافية ترغب في وضع ذلك محل التطبيق.

إن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث يجعل من الصعوبة بمكان أن يتم تحليل ومقارنة القوائم المالية، وهذا ويفسر لماذا يوجد تأييد متزايد لمعايير المحاسبة الدولية.

إن وجود مجموعة دولية من المعايير المحاسبية سوف يسمح بوجود مجال لتطبيق ذلك حيث أن مؤشرات قوائم الدخل والمركز المالي سوف تصبح أكثر اتساقا بين الشركات المتنافسة. إن العلاقة بين الأسواق المالية عالمية النطاق تمثل أحد القوى الدافعة وراء التحرك نحو مجموعة متناسقة من القواعد المحاسبية.

وتعتبر خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية أمرا حيويا للتجارة والاستثمار الدولي، ويمثل السؤال الذي يثار في هذا الصدد في كيف يمكن الوفاء بالقابلية للمقارنة. أن عملية وضع المعايير **Standardization** تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق، وتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل.

ومع ذلك فهناك شك في جدوى إمكانية شمول المعايير تماثل عام للقواعد المحاسبية، أن الاحتياجات الخاصة للمستخدمين وربطها باحتياجات الثقافة الوطنية تجعل المعايير المحاسبية الوطنية أمرا ضروريا، وكأحد الحلول فإن مفهوم التنسيق والتوافق **Harmonization** بين تلك المعايير قد حظي بشعبية عالمي النطاق، ويعني التنسيق بأن الاختلاف بين المعايير المحاسبية الوطنية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى، أن التنسيق يحد من توسيع من الخلاف بين تلك القواعد وأراء التطبيقات المحاسبية البديلة في بلاد المختلفة طالما أنها تتميز بالتجانس مع بعضها البعض كما يمكن أن يتم المطابقة بينها وقد كونت المنظمات المهنية المحاسبية في تسع دول لجنة معايير المحاسبة الدولية **International**

Accounting Standards Committee (IASC) كهيئـة خاصـة مسـتقلة لوضع معايير المحاسبة فـي عـام ١٩٧٣، والهدف من هذه اللجنـة هو تحقيق توحيد المبـادئ المحاسـبية التـي تتبعهـا منشـآت الأعمـال وغيرهـا مـن المنظمـات لأغـراض التقريــر المــالي حــول العــالم، وقــد أصــدرت اللجنــة معــايير المحاســبة الدوليــة **International Accounting Standards (IAS)** والتـي أعيـد تسـميتها بعنوان معايير التقرير المالي الدولي **International Financial Reporting Standards (IFRS)** وكذلك إطار إعداد وعرض القوائم المالية. تمثل هذه اللجنـة الآن أكثر من ١٢٠ منظمة محاسبية فـي ٩١ دولـة. ونتيجـة للتأييد الملحوظ أصـبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة القوى المحركة لوضع معايير المحاسبة الدولية.

ويشير الشكل رقم (٢/١) إلى مقدمة إعلان المعايير المحاسبية الدولية الـذي يصف أهداف اللجنة ونظام وإجراءات عملها.

شكل رقم (٢/١)
مقدمة إعلان معايير المحاسبة الدولية

صدرت هذه المقدمة لبيان أهداف وإجراءات العمل في لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولإيضاح مجال وسلطات إعلان معايير المحاسبة الدولية، وقد اعتمدت هذه المقدمة في نوفمبر ١٩٨٢، على أن تنشر في يناير ١٩٨٣ ولتكملة المقدمة المنشورة في يناير ١٩٧٥ (المعدل في مارس ١٩٧٨). وقد نشرت هذه المقدمة المعتمدة التي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية.

١- وجدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في ٢٩ يونيو ١٩٧٣ نتيجة اتفاق الهيئات المحاسبية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وقد وقعت الاتفاقية ودستور العمل في نوفمبر ١٩٨٢.

ويدير أعمال اللجنة مجلس مكون من ممثلين لثلاث عشرة دولة وأربع منظمات لها مصالح في التقرير المالي.

الأهداف:

٢- يحدد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية دستورها وهي:

(**a**) صياغة ونشر معايير المحاسبة لذوي المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها عالميا.

(**b**) العمل – بصفة عامة – للتحسين وللتنسيق بين تنظيمات وإجراءات معايير المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

٣- وتتأكد العلاقة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الارتباط المتبادل بينهما، وتحدد عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية (وهي نفسها الخاصة بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين) في الاتفاقية المعدلة للجنة في تقرير باستقلالها التام لوضع وإصدار معايير المحاسبة الدولية.

٤- يوافق الأعضاء على دعم وتأييد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية بنشر كل معيار محاسبي دولي في دولهم والصادرة عن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بأقصى جهد ممكن والقيام بالالتزامات التالية:-

(**a**) التأكد من أن القوائم المالية المنشورة تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي وأنها تفصح عن حقيقة هذا التمشي.

(**b**) إقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير التي تقوم ينشر القوائم المالية بأن تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي.

(**c**) إقناع سلطات الرقابة على أسواق رأس المال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية بأن تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية من كل النواحي، وأن تفصح عن حقيقة ذلك الاقتناع.

القوائم المالية المنشورة Published Financial Statements

٥- يتضمن مصطلح القوائم المالية المستخدم في الفقرتين (٢) و (٤) كل من الميزانية وقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر وقائمة التغير في المركز المالي والملاحظات والبيانات

الإيضاحية التي تعرف بأنها جزء من القوائم المالية، وعادة تعد القوائم المالية وتصبح متاحة أو تنشر مرة واحدة في السنة وهي تخضع لتقرير المراجع، وتطبق معايير المحاسبة الدولية للقوائم لأي منشأة تجارية أو صناعية أو أعمال.

٦- ويمكن أن تعد إدارة مثل هذه المنشآت قوائم مالية لاستخدامها الخاص بعدة طرق تناسب أغرا ض الاستخدام الداخلي، ولكن إذا كانت هذه القوائم تصدر لأشخاص آخرين مثل حملة الأسهم أو المقرضين أو العاملين أو للاستخدام العام فيجب أن تتفق مع معايير المحاسبة الدولية.

٧- وتقع مسئولية إعدادا القوائم المالية والإفصاح الكامل على إدارة تلك المنشآت، أما مسئولية المراجع فهي تكوين رأيه والتقرير عن القوائم المالية.

معايير المحاسبة Accounting Standards

٨- تحكم التنظيمات في كل دولة – بدرجة كبيرة أو قليلة – عملية إصدار القوائم المالية، وتشتمل مثل هذه التنظيمات معايير المحاسبة التي تنشرها الهيئات التنظيمية المخولة بذلك أو الهيئات المعنية في الدولة.

٩- وقبل تكوين لجنة معايير المحاسبة المالية كانت هناك – في حالات متفرقة فروقا بين معايير المحاسبة المعلنة في كل دولة، وتتولى لجنة معايير المحاسبة الدولية في ضوء المسودة الأولية للمعيار أو من خلال المعايير المنشورة فعلا لكل موضوع وضع معيار محاسبي دولي مقبول في كل العالم، وأحد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية هو التنسيق بقدر الإمكان بين معايير المحاسبة والسياسات المحاسبية في الدول المختلفة.

١٠- وتركز لجنة معايير المحاسبية الدولية – عند قيامها على الاقتباس من المعايير القائمة أو عند إعداد معيار دولي لموضوع جديد على الأساسيات وبالتالي فهي تمنع وضع معيار محاسبي دولي كثير التعقيد بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعلية عالميا، لذلك فإن المعايير الدولية تراجع دائما بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعلية عالميا، لذلك فإن المعايير الدولية تراجع دائما بحيث تأخذ أدعى الحسبان الموقف الحالي والحاجة إلى التجديد.

١١- ولا يتجاهل المعيار المحاسبي الدولي المعلن التنظيمات المحلية، والمشار إليها في الفقرة ٨ عالية، التي تحكم إصدار القوائم المالية في دولة ما، والتزام أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتقضي المسئولية التي اضطلع بها أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن يتم الإفصاح عن أي معيار دولي ينتهي إعداده، ومتى وجدت التنظيمات المحلية اختلافا عن المعايير الدولية يتعهد الأعضاء المحليين في لجنة معايير المحاسبة الدولية باقتناع السلطات المختصة بمزايا التناسق الدولي الذي تحققه المحاسبة الدولية.

مجال المعايير The Scope of the Standards

١٢- وضحت أية قيود على تطبيق أي معيار محاسبي دولي ضمن مذكرة هذا المعيار، ولا تمتد معايير المحاسبة الدولية للتطبيق على بنود غير مادية، ويطبق معيار المحاسبة الدولي اعتبارا من التاريخ المحدد في المعيار ما لم ينص على تطبيقه بأثر رجعي.

إجراءات العمل – مسودات الإعلان والمعايير

Working Procedure – Exposure Drafts and Standard

١٣- تبدأ إجراءات العمل باختيار لجنة التوجيه **Steering Committee** لموضوع للدراسة التفصيلية، ونتيجة لهذا العمل توضع مسودة الإعلان عن الموضوع للعرض على المجلس، فإذا

اعتمدها ثلثي أعضاء المجلس ترسل المسودة إلى هيئات المحاسبة والحكومات وأسواق الأوراق المالية والهيئات والوكالات التنظيمية الأخرى وغيرها من الجهات المهتمة، ويسمح بوقت كاف لهذه الجهات لإرسال تعليقاتها وملاحظاتها حول مسودة الإعلان.

١٤- يؤخذ رأي المجموعة الاستشارية منذ تكوينها في ١٩٨١ في الحسبان عن كل مرحلة مهمة من مراحل اتخاذ القرار.

١٥- ثم بعد ذلك يفحص المجلس الملاحظات والتعليقات المستلمة حول هذه المسودة، وتعدل المسودة إذا استلزم الأمر ذلك فإذا وافق على المسودة المعدلة أكثر من ثلثي أعضاء المجلس فإنها تصدر باعتبارها معيارا محاسبيا دوليا ويصبح ساريا من تاريخ المعيار.

١٦- وفي أي مرحلة من المراحل السابقة قد يقرر المجلس – بغرض الحث على مناقشة الموضوع – أن يسمح بوقت كاف لوجهات النظر وتعد ورقة عمل حول الموضوع ويتطلب إقرار هذه الورقة موافقة أغلبية أعضاء المجلس.

التصويت Voting

١٧- لكل دولة ولكل منظمة عضوا بالمجلس صوت واحد، وذلك للتصويت عن الفقرات من ١٣ إلى ١٦ السابقة.

اللغة Language

١٨- تنشر كل مسودة إعلان معتمدة أو المعيار الذي تقوم بنشرة لجنة معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويكون الأعضاء مسئولين بموجب سلطات المجلس عند إعداده ترجمة للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة فهي تصدر لغة بلدهم، وتوضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة، وأن هذه الترجمة هي الترجمة الصحيحة للنص المعتمد.

السلطة المتعلقة بالمعايير The Authority Attaching To the Standards

١٩- لا يمكن للجنة معايير المحاسبة الدولة ولا لمهنة المحاسبة أن يكون لها القوة بمفردها على إبرام اتفاقية دولية أو أن تطلب التمشي مع معايير المحاسبة الدولية، ويعتمد نجاح لجنة معايير المحاسبة المالية على تأييد ودعم الجماعات المختلفة المهتمة والعاملة من خلال صلاحياتها القانونية، وفي أغلبية دول العالم تحظى مهنة المحاسبة بأهمية واعتبار وهي ذات أهمية كبيرة لهذه المجهودات.

خاتمة Conclusion

٢٠- يقتنع أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن إتباع دولهم لمعايير المحاسبة الدولية مع التمشي مع الإفصاح سيؤدي على مر السنوات إلى أثار مهمة، فستتحسن جودة القوائم المالية، وسيكون هناك مستويات متزايدة من القابلية للمقارنة، وستعم المصداقية وبالتالي الانتفاع بالقوائم المالية في العالم كله.

تتبع لجنة معايير المحاسبة الدولية **Development of International Accounting Standards** إجراءات مناسبة في وضع المعايير، ويمكن للمنظمات المهتمة أن تعبر عن رأيها عند نقاط عديدة أثناء عملية وضع المعايير، ويلخص الشكل (٣/١) إجراءات إصدار معايير اللجنة، كما يوضح

ذلك الشكل أن عملية إصدار المعيار تبدأ بدراسة تفصيلية للموضوع من لجنة التوجيه حيث تصدر لجنة التوجيه مذكرة مبادئ **Statement of Principles** وبعد اعتمادها من مجلس اللجنة يتم إعداد مسودة الإعلان **(ED)**، وبعد استلام لجنة معايير المحاسبة الدولية للملاحظات والمقترحات تراجع مسودة الإعلان، وإذا قر ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل المسودة المعدلة، فإنها تصدر كمعيار محاسبي دولي.

وتعتبر معايير المحاسبة الدولية مقبولة الآن قبولا واسعا، وعلى سبيل المثال فهي:

١) مستخدمة في كثير من الدول كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية.

٢) مستخدمة كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المهمة وفي الدول ذات الأسواق الواعدة التي تقوم بتطوير معاييرها.

شكل رقم (٣/١)
إجراءات إصدار معيار من لجنة معايير المحاسبة الدولية

قرار الأجندة:

- **لجنة التوجيه المعينة من المجلس.**

حدود المسألة:

- **تحديد نطاق المشروع.**
- **تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس.**

مسودة قائمة المبادئ:

- **تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات والملاحظات.**

مسودة الإعلان:

- **تعدها لجنة التوجيه.**
- **لبعض المشروعات، وقد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون يعتمدها المجلس (بأغلبية ثلثي الأصوات).**
- **تنشر لتلقي التعليقات والملاحظات.**
- **بالنسبة النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ.**
- **وأحيانا وفي حالة عمل تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة الإعلان ينشر مسودة إعلان معدلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي.**

المعيار المحاسبي الدولي النهائي:

- **يعتمد من المجلس (بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات).**

٣) مقبولة من العديد من البورصات ومن الهيئات الرسمية التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بإعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

٤) معترف بها من المفوضية الأوربية **(EC)** وغيرها من الهيئات فوق الدولية وقد أجاز الاتحاد الأوربي في عام ١٩٩٥ معايير المحاسبة الدولية بقوله: بدلا من تعديل التوجيهات القائمة، فمن المقترح تحسين الموقف المالي باشتراك الاتحاد الأوربي في المجهودات التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبة الدولية والمنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية **(IOSCO)** في سبيل تحقيق تناسق دولي أكثر في معايير المحاسبة.

٥/١ الإطار النظري للمحاسبة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية

١/٥/١ معايير المحاسبة المصرية The Egyptian Accounting Standards

لا شك أن وجود معايير محاسبة مصرية متوافقة مع المعايير الدولية وملزمة لجميع الشركات سوف يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع جودة القوائم المالية بما فيها من إفصاح **Disclosure** وشفافية **Transparency** تساعد جميع المهتمين بتلك الشركات في فهم تلك القوائم واتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية على أساس سليم يتمثل في قوائم مالية أعدت طبقا لأحداث ما صدر في العالم من معايير[٨].

ويبلغ عدد معايير المحاسبة المصرية ٣٥ معيارا يتضمن عدة معايير لم تكن صدرت بعد لتكتمل منظومة معايير المحاسبة المالية لتصبح متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية. وقد أصدرت تلك المعايير لتتماشى مع التغيرات الاقتصادية والتقدم العلمي والتقني سواء على مستوى أداء الأعمال في الشركات أو على مستوى النظم المحاسبية فيها. كما يعتبر إصدار تلك المعايير خطوة هامة وأساسية تساهم في تحسين تطبيق الشركات لمبادئ ومعايير حوكمة الشركات **Corporate Governance**.

---

[٨] أصدر وزير الاستثمار المصري في ١١ يوليو عام ٢٠٠٦ قرارا وزاريا رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة والتي تحل محل معايير المحاسبة الجاري تطبيقها حاليا والسابق إصدارها بالقرارين رقمي ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٥. ويتم العمل بتلك المعايير الجديدة من أول يناير ٢٠٠٧.

يجب التأكيد على أن معايير المحاسبة المصرية قد أعدت طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **International Financial Reporting Standards (IFRS)** الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين.[٩]

يوضح الجدول رقم (٤/١) معايير المراجعة المصرية.

وتتمثل أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

١- معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"

- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقا للمتطلبات القانونية.

- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "نصيب السهم في الأرباح" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) مزايا العاملين.

٢- معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها

- تم تعديل الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من ٣١ إلى ٤٢ من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج إلا في حالات محددة وعندما تسمح القوانين واللوائح بذلك وفيما عدا هذا تستخدم المنشأة نموذج التكلفة الوارد بفقرة ٣٠.

[٩] تخضع الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التي تناولها هذه الموضوعات.

جدول رقم (٤/١) معايير المحاسبة المصرية

Frame Work	**إطار إعداد وعرض القوائم المالية**	
IAS١	عرض القوائم المالية	١
IAS٢	المخزون	٢
IAS٧	قوائم التدفق النقدي	٤
IAS٨	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات الحاسبية والأخطاء	٥
IAS١٠	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	٧
IAS١١	عقود الإنشاء	٨
IAS١٦	الأصول الثابتة وإهلاكاتها	١٠
IAS١٨	الإيراد	١١
IAS٢٠	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	١٢
IAS٢١	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	١٣
IAS٢٣	تكلفة الاقتراض	١٤
IAS٢٤	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	١٥
IAS٢٧	القوائم المالية المجمعة والمستقلة	١٧
IAS٢٨	الاستثمارات في شركات شقيقة	١٨
IAS٣٠	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	١٩
IAS١٧	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي	٢٠
IAS٢٦	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد	٢١
IAS٣٣	نصيب السهم في الأرباح	٢٢
IAS٣٨	الأصول غير الملوسة	٢٣
IAS١٢	ضراب الدخل	٢٤
IAS٣٢	الأدوات المالية ــ الإفصاح والعرض	٢٥
IAS٣٩	الأدوات المالية ــ الاعتراف والقياس	٢٦
IAS٣١	حصص الملكية في المشروعات المشتركة	٢٧
IAS٣٧	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	٢٨
IFRS٣	تجميع الأعمال	٢٩
IAS٣٤	القوائم المالية الدورية	٣٠
IAS٣٦	اضمحلال قيمة الأصول	٣١
IFRS٥	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	٣٢
IAS١٤	التقارير القطاعية	٣٣
IAS٤٠	الاستثمار العقاري	٣٤
IAS٤١	الزراعة	٣٥
IFRS٦	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	٣٦
IFRS٤	عقود التأمين	٣٧
IAS١٩	مزايا التأمين	٣٨
IFRS٢	المدفوعات المبنية على أسهم	٣٩
Glossary	قائمة تعريف المصطلحات	-

٣- معيار المحاسبة المصري رقم (١٩) الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة

- تم إلغاء الفقرات ٤٤، ٥١، ٥٢ من هذا المعيار حيث أنها تمنع تكوين مخصص عام للقروض والسلفيات خصما من الأرباح أو الخسائر وتنص على تكوينها خصما من حقوق الملكية في حين أن تعليمات البنك المركزي المصري والسياسات البنكية المتعارف عليها تنص بضرورة تكوين مثل هذا المخصص خصما على الأرباح أو الخسائر.

٤- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي

- تم إعداد هذا المعيار مختلفا عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الخاص بالتأجير وذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والخاص بالتأجير التمويلي في مادتيه ٢٤، ٢٥ من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماما عن المعالجات السائدة دوليا حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

٢/٥/١ غرض ونطاق إطار المحاسبة

The Purpose and Scope of Accounting Framework

١/٢/٥/١ الغرض من الإطار The Purpose of Framework

يضع هذا الإطار المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين والغرض منه هو:

(a) مساعدة لجنة وضع المعايير في تطوير معايير محاسبية مصرية مستقبلية وفي إعادة النظر في معايير المحاسبة المصرية الموجودة.

(b) مساعدة لجنة وضع المعايير في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة المصرية.

(c) مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفي التعامل مع رؤوس موضوعات ستكون موضوعا لإصدار معيار محاسبي مصري.

(d) مساعدة مراجعي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متطابقة مع معايير المحاسبة المصرية.

(e) مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المحتواة في القوائم المالية المعدة وفقا المعايير المحاسبة المصرية.

تقر لجنة المعايير بأنه في حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي مصري ما وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فإن متطلبات المعيار المحاسبي المصري ترجح على هذا الإطار وعلى كل حال طالما أن لجنة المعايير سوف تستنير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعتها للمعايير الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية ستقل مع مرور الزمن.

٢/٢/٥/١ نطاق الإطار The Scope of Framework

١- يتناول هذا الإطار ما يلي:[١٠]

(a) أهداف القوائم المالية.

(b) الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية.

(c) التعريف والقياس والاعتراف بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية.

---

[١٠] **معايير المحاسبة المصرية، إطار إعداد وعرض القوائم المالية، الهيئة العامة لسوق المال، القاهرة، يونيو ٢٠٠٦.**

(d) مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

٢- يهتم هذا الإطار بالقوائم المالية ذات الاستخدام العام (يشار إليها فيما بعد بـ «القوائم المالية») شاملة القوائم المالية المجمعة. إن مثل هذه القوائم تعد وتقدم على الأقل سنويا وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين قد يطلبوا – وقد تكون لديهم القدرة على الحصول على معلومات إضافية تزيد عن تلك المقدمة في القوائم المالية إلا أنه يتعين على العديد منهم الاعتماد على القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية. وعليه يجب إعداد القوائم المالية في ضوء احتياجات هؤلاء المستخدمين. إن التقارير المالية المعدة للأغراض الخاصة مثل نشرات الاكتتاب والبيانات المعدة للأغراض الضريبية – هي خارج نطاق هذا الإطار ومع هذا فإنه يمكن استخدام هذا الإطار لإعداد هذه التقارير الخاصة إذا كانت متطلباتها تسمح بذلك.

٣- تمثل القوائم المالية جزءا من عملية إعداد وإصدار التقارير المالية وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية عادة الميزانية، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزءا مكملا للقوائم المالية. كما يمكن أن تشتمل على جداول إضافية ومعلومات مبنية على أو مشتقة من تلك القوائم ومن المتوقع أن تقرأ معها هذه الجداول والمعلومات الإضافية يمكن أن تتناول على سبيل المثال المعلومات المالية للقطاعات الصناعية أو الجغرافية أو إيضاحات حول أثار تغيرات الأسعار. إلا أن القوائم المالية لا تحتوي على بنود مثل تقارير المديرين وتصريحات رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقاش الذي تطرحه الإدارة وأية بنود أخرى مماثلة يمكن أن يحويها التقرير المالي أو السنوي.

٤- يطبق هذا الإطار على القوائم المالية لكافة المنشآت التجارية والصناعية ومنشآت الأعمال المصدرة للتقارير سواء أكانت في القطاع العام أم الخاص

وتمثل المنشأة المصدرة للتقارير أية منشأة لها مستخدمين يعتمدون على قوائمها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.

يقدم الشكل رقم (٥/١) عرضا للإطار النظري للمحاسبة حيث يختص المستوى الأول بتحديد أهداف القوائم المالية التي تمثل حجر الزاوية في ذلك الإطار. في حين يعرض المستوى الثاني الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية، ويوضح المستوى الثالث مفاهيم التعريف والقياس والاعتراف بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية وهي تتضمن استخدام الافتراضات والمبادئ والمحددات التي تصف بيئة التقرير المالي مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات.

٣/٥/١ مستخدموا القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الأخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي:

(A) المستثمرون

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

(B) الموظفون

يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال. كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

(C) المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

(D) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

(E) العملاء

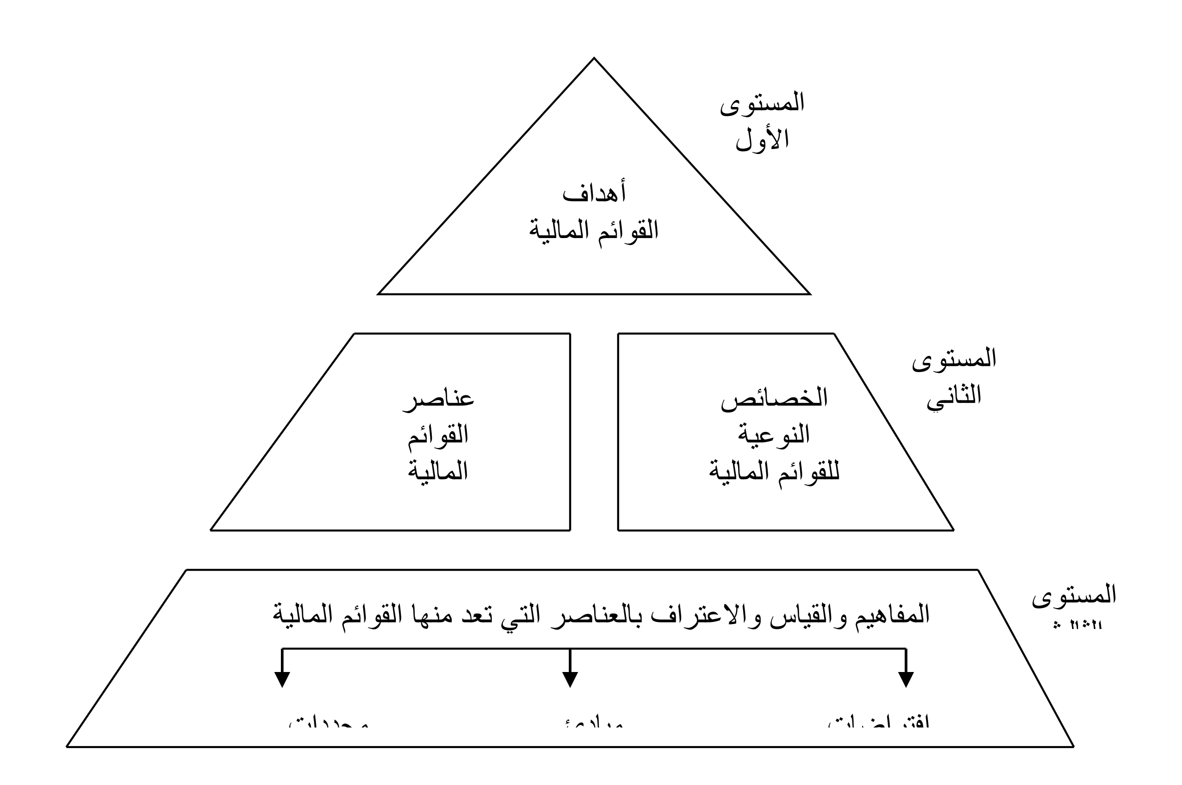
يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

(F) الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشآت. كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

الشكل رقم (١/٥)

الإطار النظري للتقرير المالي



(G) **الجمهور**

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد

الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطى كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات. فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا. وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للمنشأة فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.

ولذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة. وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى قدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. وتعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند إعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين افتراض وجود مستوى من الأهلية **Competencies** لدى المستخدمين حيث أن لذلك أثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات.

وعادة ما يقع على عائق الإدارة المسئولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة. وتهتم الإدارة كذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسئوليات الرقابة، وتستطيع الإدارة تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي احتياجاتها. إن إصدار التقارير حول هذه المعلومات هي خارج نطاق هذا الإطار وعلى أي حال فإن القوائم المالية المنشورة تبنى على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة.

٤/٥/١ المستوى الأول: الأهداف الأساسية للقوائم المالية

First Level: Basic: Basic Objectives

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم، على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها.

المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي

(١) إن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية تتطلب تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها وتوقيت ودرجة التأكد من هذه التوليدات أن هذه القدرة تحدد في النهاية – على سبيل المثال – طاقة المنشاة على الدفع للموظفين والموردين، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد، وسداد القروض والتوزيعات لأصحاب رأس المال ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها إذا ما تم تزويدها بمعلومات منصبة على المركز المالي والأداء والتغييرات في المركز المالي للمنشأة.

(٢) يتأثر المركز للمنشأة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها هذه المنشأة وبهيكلها المالي، والسيولة وقدرتها على السداد واستجابتها للتغيرات في البيئة التي تعمل فيها وتعتبر المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المنشأة وعن قدرتها في الماضي على استغلال هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها في المستقبل والمعلومات حول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجري بها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية لهؤلاء الذين لهم مصلحة في المنشأة وهي كذلك مفيدة في التنبؤ بقدرة المنشأة على النجاح في تأمين التمويل الإضافي والمعلومات حول السيولة والقدرة على السداد مفيدة في التنبؤ بقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها المالية عندما تستحق وتشير السيولة إلى توفر النقدية في المستقبل القريب بعد الأخذ بالاعتبار الالتزامات المالية خلال هذه الفترة أما القدرة على السداد فتشير إلى توفير النقدية في المدى الطويل لمواجهة الالتزامات المالية.

(٣) المعلومات حول أداء المنشأة وبشكل خاص الربحية، مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من الممكن أن تسيطر عليها المنشأة في المستقبل كما أن المعلومات حول التغيرات في هذا الأداء مهمة لهذه الغاية أن المعلومات حول الأداء مهمة في التنبؤ في تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها الموجودة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف الموارد الأخرى.

(٤) أما المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمنشأة فهي مهمة في تقييم نشاطاتها الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء الفترة محل القوائم. وهي مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها وحاجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية. وعند إعداد

قائمة التغيرات في المركز المالي فإن عبارة الأموال يمكن أن تعرف بأكثر من طريقة مثل كافة الموارد المالية ورأس المال العامل والأموال السائلة أو النقدية ولا يتطرق الإطار إلى تحديد تعريف معين لهذه الأموال.

(٥) توفر الميزانية في المقام الأول المعلومات حول المركز المالي. كما توفر قائمة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء. ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي في القوائم المالية بموجب قوائم مالية أخرى.

(٦) أن العناصر المكونة للقوائم المالية مترابطة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. فمع أن كل قائمة تحتوي معلومات مختلفة عن الأخرى، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحدا أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين فعلى سبيل المثال قائمة الدخل تعطى صورة غير كاملة عن الأداء ما لم تستخدم بالاشتراك مع الميزانية وقائمة التغيرات في المركز المالي.

(٧) تحتوي القوائم المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى فعلى سبيل المثال، يمكن أن يحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية وقائمة الدخل ويمكن كذلك أن تحوي على إيضاحات حول المخاطر وعدم التأكد التي تؤثر على المنشأة وأية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانية (مثل احتياطيات المعادن) ويمكن أن توفر على شكل معلومات إضافية كذلك معلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وتأثير تغير الأسعار على المنشأة.

٥/٥/١ المستوى الثاني: مفاهيم أساسية

Second Level: Fundamental Concepts

يختص المستوى الأول بأهداف التقرير المالي والغرض منه، في حين يتعلق المستوى الثالث بمناقشة طرق تحقيق تلك الأهداف. وفيما بين هذين المستويين فإنه يلزم تقديم بعض المفاهيم النظرية التي توضع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعناصر القوائم المالية، حيث تشكل تلك المفاهيم الأساسية حلقة الوصل بين سبب Why الأهداف وكيفية How الاعتراف والقياس في المحاسبة.

الخصائص النوعية للقوائم المالية

Qualitative Characteristics of Financial Statements

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة. ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الأتي-

(١) القابلية للفهم

(٢) الملاءمة

(٣) المصداقية

(٤) القابلية للمقارنة

القابلية للفهم Understandability

أن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن

يكـون لـدى المسـتخدمين مسـتوى معقـول مـن المعرفـة بالأعمـال والنشـاطات الاقتصادية والمحاسبة كما أن لـديهم الرغبـة فـي دراسـة المعلومـات بقـدر معقـول مـن العنايـة. وعلـى كـل حـال فإنـه يجـب عـدم استبعاد المعلومـات حـول المسـائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم الماليـة إن كانـت ملائمـة لحاجـات صـانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملائمة Relevancy

لتكـون المعلومـات مفيـدة يجـب أن تكـون ملائمـة لحاجـات صـناع القـرار. وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر علـى القرارات الاقتصـادية للمسـتخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

أن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومـات متداخلين (أو مـا يطلـق عليهمـا بالقيمـة التنبؤيـة للمعلومـات Predictive Value أو القيمـة الاسـترجاعية للمعلومـات Feedback Value أي تأكيـد أو تصـحيح توقعـات سـابقة) فعلـى سـبيل المثـال المعلومـات حـول المسـتوى الحـالي للأصـول المملوكـة وهيكلهـا يعتبـر ذا قيمـة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة علـى استغلال الفرص وعلـى التصـدي للأوضـاع المعاكسـة وتلعـب نفـس المعلومـات الـدور التأكيـدي فيمـا يتعلـق بـالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العملات المخططة مثلا.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء فـي السـابق كأسـاس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشـرة مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسـعار الأوراق الماليـة ومقـدرة المنشـأة علـى مواجهـة التزاماتهـا عنـدما تسـتحق. وحتـى يكـون للمعلومـات قيمـة تنبؤيه فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة، وتتعزز القـدرة على عمل تنبؤات من القوائم من خلال الأسلوب الذي تعرض به المعلومات عن

العمليات المالية والأحداث الماضية فعلى سبيل المثال ستزداد القيمة التنبؤية لقائمة الدخل إذا تم الإفصاح فيها بشكل منفصل عن البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الإيرادات أو المصروفات.

الأهمية النسبية

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية. ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات بمفردها تعتبر كافية التحديد ملاءمتها فعلى سبيل المثال الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير وفي حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات وأثرها أهمية مثل مبالغ المخزون بأنواعه المختلفة.

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه فإن مفهوم الأهلية النسبية يزود بنقطة قطع أو مؤشر بدلا من اعتباره تعبيرا أساسيا عن جودة المعلومات يجب أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.

المصداقية Reliability

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بامكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا فعلى سبيل المثال إذا كانت

مشروعية مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.

التعبير الصادق Representational Faithfulness

لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة. وهكذا فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية.

تتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض المخاطر في كونها لا ترقي إلى التعبير الصادق الذي يفهم أنها تصوره وهذا ليس بسبب التحيز فيها ولكن إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث. وفي حالات محددة تعتبر عملية قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة أن المنشأة عموما لا تعترف بها في القوائم المالية فعلى سبيل المثال – رغم أن غالبية المنشآت تكون شهرة عبر الزمن- إلا أنه غالبا يكون من الصعب التعرف على هذه الشهرة وقياسها بدرجة ثقة معقولة إلا أنه في حالات أخرى ربما يكون من الملائم الاعتراف ببعض العناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بعملية الاعتراف بها وقياسها.

الجوهر قبل الشكل Substance Over For

لكي تعبر المعلومات تعبيرا صادقا ن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تعبر عنها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني. أن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال يمكن أن تتخلص المنشأة من أصل ما إلى طرف أخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها نقل لملكية الأصل إلى الطرف الأخر إلا أن هناك اتفاقات تضمن استمرارية تمنع المنشأة بالفوائد الاقتصادية المستقبلية للأصل. وفي مثل هذه الظروف فإن اعتبار العملية عملية بيع لا تمثل بصدق العملية التي تمت (أن كان هناك عملية حقا).

الحياد Neutrality

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية. ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

الحيطة والحذر Conservatism

من المتوقع أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف التي لا يمكن تجنبها مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة ومطالبات الضمانات التي يمكن أن تحدث. ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية. ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم

للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات. ولا تعني ممارسة الحيطة والحذر خلق احتياطيات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والتصرفات حيث عندها لا تكون القوائم محايدة وعليه فلن تتوفر فيها خاصية المصداقية.

الاكتمال Completeness

من أجل أن تتصف بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

القابلية للمقارنة Comparability

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عير الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشات المختلفة.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القائم المالية وأية تغييرات في هذه السياسات وأثار هذه التغيرات ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلف أن تطبيق

معايير المحاسبة المصرية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

يجب أن لا تختلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد كما يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبة محسنة. أن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسة محاسبية بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والمصداقية كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياستاها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية.

وبما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن فإن من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقارنة للفترات السابقة .

القيود على المعلومات الملائمة والموثوق فيها

التوقيت المناسب Timeliness

إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم القوائم المالية فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى تقديم القوائم في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوق بها. فلكي تقدم المعلومات في الوقت المناسب ربما يجب تقديم القوائم دون أن تكون كافة أوجه العمليات المالية أو الأحداث الأخرى معروفة وهذا يضعف المصداقية. وبالمقابل إذا تم تأخير تقديم القوائم حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوق بها بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار. لذلك فعند محاولة تحقق توازن بين الملاءمة والمصداقية فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل.

الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost – Benefit Relationship

لا تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة خاصية نوعية بقدر كونها قيد في إعداد القوائم المالية. فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات. ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات. فعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المنشأة. لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة والمنفعة لحالة معينة. ومع هذا فإن معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

الموازنة بين الخصائص النوعية على أساس الأهمية النسبية

في الحياة العملية غالبا ما يكون التوازن بين الخصائص النوعية ضروريا. وبشكل عام فإن الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

١/٥/٦ المستوى الثالث: مفاهيم الاعتراف والقياس

The Third Level: Recognition and Measurement concepts

اعتادت مهنة المحاسبة على استخدام تلك المفاهيم على أنها إرشادات علمية إلا أنه قد تم اختيارها باعتبارها افتراضات ومبادئ ومحددات أساسية حيث تستخدم المفاهيم كإرشادات عند الاستجابة إلى قضايا التقرير المالي المثيرة للجدال.

الافتراضات الأساسية لإعداد القوائم المالية

أساس الاستحقاق Accrual Basis

من أجل أن تحقق القوائم المالية أهدافها فيجب أن تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي. وتحت هذا الأساس فإنه يتم إثبات العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما في حكمها) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها. إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تزود المستخدمين بالمعلومات ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجري استلامها في المستقبل وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

عموما إن الهدف من استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة هو التأكد من تسجيل الأحداث المؤثرة على القوائم المالية للمنشأة في فترة وقوعها وليس في الفترة التي تحصل فيها المنشأة أو تسدد نقدا فقط على سبيل المثال فإن استخدام أساس الاستحقاق في تحديد الدخل الصافي يعني الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها When Earned وليس عند تحصيل النقدية والاعتراف بالمصروفات عند تحملها When Incurred وليس عند سدادها. نفس ظل محاسبة الاستحقاق يتم الاعتراف بالإيرادات في أغلب الأحيان عند إتمام عملية البيع ولذلك يمكن ربط الإيرادات بالفترة التي حدثت فيها المبيعات. ومن ثم تكون اتجاهات الإيرادات على المدى الطويل ذات مغزى اكبر من الاتجاهات في المتحصلات النقدية.

الاستمرارية Going Concern

يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها. ولكن أن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية قد يستوجب إعدادها على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

الاعتراف بعناصر القوائم المالية

الاعتراف هو عملية إدراج البند في الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفي بمعايير الاعتراف المحددة في الفقرة ٨٣ من المعيار وهذا يشمل وصف البند بالكامل وبالمبالغ النقدية ودخول هذا المبلغ في مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية أو قائمة الدخل. إن الفشل في بالاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية.

أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

(أ) كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة.

(ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلا للاعتراف به في القوائم المالية فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩، ٣٠. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعياري التعريف والاعتراف بعنصر محدد – كأصل مثلا – يتطلب تلقائيا الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل أو التزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

يستخدم مفهوم التوقيع في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل المنشأة ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازم لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية. فعندما يكون من المتوقع مثلا تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبررا للاعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند تعدد المديونيات المستحقة يكون هناك عادة توقع بعدم تحصيل البعض منها وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

مصداقية القياس

إن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة كما سبق مناقشته في الفقرات من ٣١ إلى ٣٨ من المعيار من هذا الإطار. ففي كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها ولكن عندها يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية أو قائمة الدخل. فالمبالغ المتوقع الحصول عليها مثلا من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار التوقعية للاعتراف ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بدرجة من الثقة فيجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل. أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة.

إن البند الذي لا يحقق في وقت معين شروط الاعتراف به الواردة في الفقرة ٨٣ قد يحقق هذه الشروط في وقت لا حق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

إن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق في تحقيق معايير الاعتراف قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة. ويعتبر ذلك مناسبا عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقييم المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

الاعتراف بالأصول

يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

لا يعترف بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبة الجارية وبدلا من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الدخل. إن المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن الإدارة تسير على غير هدى وأن كل ما يمكن أن يستدل من ذلك هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالالتزامات

يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقا خارجا من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالي وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بدرجة من الثقة في الواقع العملي ولا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزامات لقاء مخزون تم طلبه ولم يتم استلامه بعد) كالتزامات في القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف في

الظـروف المحـددة وفـي مثـل هـذه الظـروف فـإن الاعتـراف بالالتزامـات يسـتلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الاعتراف بالإيراد (الدخل)

يـتم الاعتـراف بالـدخل فـي قائمـة الـدخل عنـدما تنشـأ زيـادة فـي المنـافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف الدخل يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات (على سبيل المثـال، الزيـادة الصـافية فـي الأصـول الناتجـة عـن بيـع سـلع أو خـدمات أو الـنقص فـي الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين).

أن الإجراءات المتبعة عمليا للاعتراف بالدخل مثل متطلب اكتسـاب الإيـراد Revenue earning هي تطبيقات لمعايير الاعتـراف فـي هذا الإطـار. إن هـذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بدرجة من الثقة وبدرجة كافية من التأكد.

الاعتراف بالمصروفات

يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هنـاك نقص فـي المنـافع الاقتصـادية المستقبلية يعود إلـى نقص فـي أصـل أو زيـادة فـي التـزام ويمكـن قياسـه بدرجـة مـن الثقـة. وهـذا يعنـي فـي الواقـع أن الاعتـراف بالمصـروفات يجـري بشـكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصـول (على سبيل المثـال إثبات مستحقات العاملين أو إهلاك المعدات).

يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس أن هنـاك ارتبـاط مباشـر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل. وهذا الإجـراء الـذي يشـار إليـه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات يتضمن الاعتراف المتزامن أو المتجمـع بـالإيرادات

والمصروفات التي تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. فيعترف مثلا بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يعترف فيه الدخل الناتج عن بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.

عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط من الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول. غالبا ما يكون ذلك ضروريا عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الاستهلاك. إن المقصود من إجراءات التوزيع هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

يعترف بالمصروف فورا في قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو لم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل في الميزانية.

ويتم الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل مثل الالتزام الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

(A) التكلفة التاريخية

تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها وتسجيل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمنشأة.

(B) التكلفة الجارية

يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

(C) القيمة الاستردادية

تسجل الأصول بملغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطرقة العادية وتسجل الالتزامات بقيم السداد أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

(D) القيمة الحالية

تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمنشأة وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات الخارجة المستقبلة التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

تعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المنشآت عن إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى فعلى سبيل المثال تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية أيهما أقل. ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية وتدرج التزامات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

٧/٥/١ مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفاهيم رأس المال

تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال – مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة فإن رأس المال يعتبر مرادفا لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشاة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل القدرة التشغيلية فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة على سبيل المثال - في وحدات الإنتاج اليومية.

يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية. وهكذا يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساس بالحفاظ على رأس المال الاسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادي لرأس المال يجب أن يستخدم ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

ينجم عن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة ١٠٢ من المعيار المفاهيم التالية للحفاظ على رأس المال:

(A) الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال

وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال أو مساهمات منهم أثناء الفترة. ويمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(B) الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال

وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأي المال أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال بكيفية تعريف المنشأة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه وهذا يزيد من الربط بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها تزيد المرجع الذي بموجبه يقاس الربح. وهنا يجب التمييز بين عائد المنشأة على رأس المال واسترداد رأس المال. إن التدفقات الداخلية من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد طرح

المصروفات (شاملا تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسبا) من الدخل وإذا تجاوزت المصروفات الدخل يكون المبلغ المتبقي خسارة.

يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبني التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهوما محددا. ويعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه

أن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفظ على رأس المال هو في معالجة اثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأسمالها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحا أي مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية يمثل الربح قيمة الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة وعليه تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحا ويشار إليها تقليديا باسم مكاسب الحيازة وقد لا يعترف بهذه الأرباح حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة يمثل الربح قيمة الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة. وعليه فإن ما يعتبر ربحا هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في معدل الأسعار العام وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطاقة الإنتاجية المادية يمثل الربح الزيادة في رأس المال هذا أثناء الفترة. وينظر

إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمنشأة. ومن هنا فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.

أن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المخلفة درجات مختلقة من الملاءمة و المصداقية على الإدارة كما في حالات أخرى السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والمصداقية. وينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبة ويعطى إرشادا لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة تحت النموذج المختار.

٦/١ أسئلة وتطبيقات

١- ما هي الأهداف الرئيسية للمحاسبة؟

٢- اذكر القوائم المالية ووضح علاقتها بالنظام المحاسبي؟

٣- الفرق بين المحاسبة وإمساك الدفاتر؟

٤- ما الوظيفة الأساسية للمحاسبين القانونين المعتمدين؟ وما هي الخدمات الأخرى التي يمكن أن تقدمها منشآتهم؟

٥- تتضمن المحاسبة الخاصة عددا من المجالات الفرعية اذكر مجالات متخصصة منها وأهدافها؟

٦- الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية؟

٧- فرق بين القوائم المالية والتقرير المالي؟

٨- ما هي قيمة وجود هيكل نظري يحكم المحاسبة والتقرير المالي؟

٩- ما هي أوجه القصور الكامنة في القوائم المالية ذات الغرض العام؟

١٠- ما هي الخصائص الأساسية لمصطلح المبادئ أو المعايير المتعارف عليها في المحاسبة؟

١١- ما هو الغرض من مجلس معايير المحاسبة الحكومية؟

١٢- ما هي منهجية وضع المبادئ أو المعايير المحاسبية الدولية؟

١٣- ما هي العلاقة بين النظام المحاسبي وتقاريره والمستخدمين المعنيين - اشرح باستخدام الشكل البياني

١٤ - تستخدم العديد من الدول الأجنبية معايير للتقرير المالي تختلف عن تلك المستخدمة في الولايات المتحدة الأمريكية، حدد بعض الأسباب الرئيسية لاختلاف معايير التقرير المالي فيما بين الدول؟

١٥ - ما هي القوائم المالية التي يجب أن تتضمنها المحاسبة المالية؟

١٦ - فيما يلي ثلاثة نماذج لوضع معايير المحاسبة المالية:-

(A) المدخل السياسي الخالص الذي يتم فيه تقنين المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات القانونية.

(B) المدخل المهني أو الخاص حيث يتم وضع معايير المحاسبة المالية والإلزام بها عن طريق جهة مهنية خاصة فقط.

(C) المدخل الذي يمزج بين الخاص والعام – حيث يتم فيه وضع المعايير المحاسبية بصفة أساسية عن طريق جهة مهنية ويتم الإلزام بالمعايير التي تصدرها عن طريق الجهات الحكومية. المطلوب تحديد:-

- ما هو أفضل هذه النماذج الثلاثة لوصف عملية وضع المعايير في الولايات المتحدة على التعليق على إجابتك؟

- لماذا تهتم الشركات والمحللون الماليين واتحادات العمال والاتحادات التجارية والصناعية وغيرها من الجهات بشكل ظاهر بعملية وضع المعايير؟

١٨- ما هو الإطار النظري للمحاسبة وما هي أهميته في المحاسبة المالية؟

١٩- ما هو المقصود بمصطلح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

٢٠- قدم وصفات مختصرا للخاصيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية المفيدة؟

٢١- ما هو الفرق بين القابلية للمقارنة والثبات؟

٢٢- تؤدي كل من المصروفات والخسائر والتوزيعات على الملاك إلى تخفيض صافي الأصول فما هي الفروق بينها؟

٢٣- تؤدي كل من الإيرادات والمكاسب استثمارات الملاك إلى زيادة في صافي الأصول فما هي الفروق بينها؟

٢٤- ما هي الافتراضات الأساسية التي تشكل أساس هيكل المحاسبة المالية؟

٢٥- اذكر باختصار أنواع المعلومات المتعلقة بالمركز المالي قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية والتي يمكن تقديمها.

(A) في صلب القوائم المالية

(B) والملاحظات على القوائم المالية

(C) كمعلومات إضافية.

٢٦- وضع أهم القيود الأساسية التي تحكم عرض المعلومات المحاسبية؟

٢٧- لماذا توجد حاجة لإطار نظري للمحاسبة وما هو ذلك الإطار؟ وما هي أهداف التقرير المالي؟

٢٨- صف بوجه عام واذكر أمثلة متعددة للمستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية.

٢٩- ماذا نقصد عندما نقول أن المعلومات المحاسبية المالية تعد للغرض العام؟

٣٠- اذكر أمثلة للمستخدمين الداخليين للمعلومات المحاسبية؟

٣١- ما مدى أهمية تواجد الصدق في المعلومات المحاسبية؟

٣٢- ما المقصود بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكيف تضيف هذه المبادئ الصدق للمعلومات المحاسبية المالية؟

٣٣- تلعب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دورا هاما في التقرير المالي.

(a) ما المقصود بعبارة «المبادئ المحاسبية المعارف عليها».

(b) ما هي المصادر الرئيسية لهذه المبادئ؟

(c) هل توجد قائمة شاملة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟ اشرح.

(d) ما هي أنواع التقارير التي يتم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟

٣٤- أي مما يلي لا يصف المحاسبة

(a) لغة الأعمال.

(b) غاية في حد ذاتها وليست وسيلة لتحقيق غاية.

(c) تفيد في اتخاذ القرار.

(d) يتم استخدامها من قبل: المنشآت، الحكومة، المنظمات غير الهادفة للربح، والأفراد.

٣٥- حتى يمكن فهم واستخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية يجب تفهم:

(a) طبيعة الأنشطة الاقتصادية التي تصفها المعلومات المحاسبية.

(b) الافتراضات وأساليب القياس الخاصة بتطوير المعلومات المحاسبية.

(c) ما هي المعلومات المناسبة لنوع خاص من القرارات يتم اتخاذها.

(d) كل ما سبق.

٣٦- يتمثل الغرض من النظام المحاسبي في كل ما يلي باستثناء:

(a) تفسير وتسجيل آثار عمليات المنشأة.

(**b**) تبويب آثار العمليات لتسهيل إعداد التقارير.

(**c**) تلخيص وتوصيل المعلومات لمتخذي القرار.

(**d**) توضيح أنواع محددة من العمليات التي يمكن أن تقوم بها المنشأة.

٣٧- يشمل المستخدمون الخارجيون للمعلومات المحاسبية المالية كل ما يلي عدا:

(**a**) المستثمرون.

(**b**) اتحادات العمل.

(**c**) مديرو خطوط الإنتاج.

(**d**) الجمهور العام.

٣٨- تشمل أهداف التقرير المالي للمستثمرين والدائنين الخارجين إعداد المعلومات عن كل ما يلي باستثناء:

(**a**) المعلومات التي يتم استخدامها في تحديد نوعية المنتجات التي سيتم إنتاجها.

(**b**) المعلومات عن الموارد الاقتصادية، حقوق الإدعاء والمطالبة بهذه الموارد والتغيير في كل الموارد والحقوق.

(**c**) المعلومات المفيدة في تقرير قيمة وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية.

(**d**) المعلومات المفيدة في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان.

٣٩- تتصف المعلومات المحاسبية المالية بكافة الخصائص التالية عدا:

(**a**) الطبيعة التاريخية.

(**b**) تنتج عن مقاييس تقريبية وغير دقيقة.

(**c**) تتسم بالواقعية، لذلك لا تتطلب ممارسة الحكم المهني عند إعدادها.

(**d**) يتم تعزيزها من خلال تفسير الإدارة.

٤٠- أي مما يلي لا يمثل أحد المستخدمين للمعلومات المحاسبية الإدارية:

(**a**) مدير المتجر.

(**b**) المدير المسئول.

(**c**) الدائن.

(**d**) المدير المالي.

٤١- تشمل خصائص المعلومات المحاسبية الإدارية كل ما يلي عدا:

(**a**) يتم مراجعتها من قبل محاسب مصرح له.

(**b**) يتم إعدادها في توقيت مناسب.

(**c**) تتسم بالتوجه نحو المستقبل.

(**d**) تقيس الكفاءة والفعالية.

الفصل الثاني

القوائم المالية نقطة البداية في دراسة المحاسبة

Financial Statement the Starting Point for Studying Accounting

١/٢ الغرض من القوائم المالية .

٢/٢ عناصر القوائم المالية .

٣/٢ اعتبارات هامه لسلامة وعدالة عرض القوائم المالية .

٤/٢ الميزانية (قائمة المركز المالي) .

٥/٢ قائمة الدخل .

٦/٢ قائمة التدفقات النقدية .

٧/٢ قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

٨/٢ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

٩/٢ أسئلة وتطبيقات .

١/٢ الغرض من القوائم المالية The Purpose of Financial Statements

لا يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولي في العملية المحاسبية ، إلا إنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة . فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلي الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة أقتصادية.

وحيث أن تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية فأن القاريء الذي يتفهم محتوي ومضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية وهي تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات.

أن مصطلح قائمة **Statement** في مفهومة العام إعلان يتعلق بشكل محدد يعتقد من يقدمة بصحة ما تم الإشاره إليه فيه . وبذلك تتمثل القوائم المالية **Financial Statements** في إنها إعلان يعتقد بصحتة ويتم توصيلة بأستخدام القيم النقدية بالجنية أو الدولار. وعندما يعد المحاسبون تلك القوائم المالية فأنهم يصفون خصائص المنشأة وفقاً للنواحي المالية والتي يعتقدون بأنها تعبر بعدالة عن أنشطة المنشأة المالية. وتعبر القوائم المالية السنوية للشركات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها عام. أما القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن عام (ثلاثة شهور علي سبيل المثال) يطلق عليها القوائم المالية الفترية أو الدورية **Interim Financial Statement** .

وتبدوا عبقرية تلك القوائم المالية والتي غالباً ما تعد في صفحات قليلة في إنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو آلاف الصفحات التي تتكون منها السجلات والدفاتر المحاسبية التفصيلية.

تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضاً هيكلياً ذا طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات . وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلي توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً

عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في أتخاذ القرار، كما تساعد أيضاً في إظهار نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الآتي:

(a) الأصول .

و**(b)** الالتزامات .

و**(c)** حقوق الملكية .

و**(d)** الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر .

و**(e)** التغيرات الأخرى في حقوق الملكية .

و**(g)** التدفقات النقدية .

وتساعد هذه المعلومات – بالإضافة إلي المعلومات الأخري الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية – في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة وخاصة توقيت واحتمال توليد هذه التدفقات النقدية .

وقد قامت مهنة المحاسبة بتركيز الهدف من التقرير المالي علي توفير المعلومات التي:-

A- تكون مفيدة للمستخدمين والدائنين الماليين والمرتقبيين والمستخدمين الأخرين في إتخاذ قرارات الأستثمار والأئتمان وما إلي ذلك من قرارات بشكل رشيد .

B- تساعد المستثمرين والدائنين الماليين المرتقبين وغيرهم من المستخدمين علي تقدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد من المتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيع أو الفوائد أو تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية.

C- تتعلق بالموارد الأقتصادية للمنشأة والمطالبات علي هذه الموارد (تعهدات المنشأة بتحويل موارد إلي وحدات أخري وكذلك حقوق الملكية)

وعن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي لتغير المنشأة والمطالبات المترتبة عليها .

تتضمن القوائم المالية المتكاملة المكونات التالية :

(a) الميزانية .

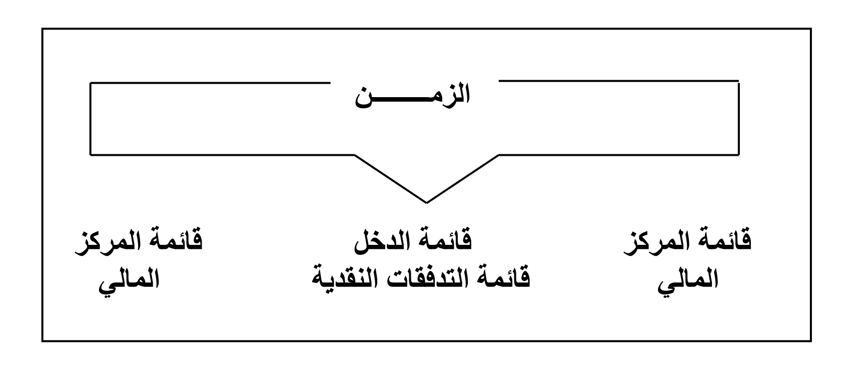
و**(b)** قائمة الدخل .

و**(c)** قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

و**(d)** قائمة التدفقات النقدية .

و**(e)** الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصاً لأهم السياسات وأية مذكرات إيضاحية أخري .

وتعرض كل قائمة منها رؤية مختلفة للمنشأة الأولي ، إلا أنه يجب أن ينظر إلي تلك القوائم علي إنها بدائل لبعضها البعض ، بل أن هناك علاقة بين تلك القوائم ، ويطلق علي كيفية الأرتباط بينها ترابط عناصر المعلومات المالية **Articulation** ويفسر الشكل التالي كيف ترتبط القوائم المالية الثلاث بالفترة الزمنية التي تغطيها . حيث يوضح الخط الافقي الزمن (علي سبيل المثال: شهر أو عام) . وفي بداية نهاية النقط الزمنية ، تعد المنشأة قائمة المركز المالي (الميزانية) التي توفر رؤية ساكنة في ضوء الجوانب المالية لمركز المنشأة . **وتغطي** القائمتان الأخريتان – قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية – الفترة الزمنية البينية بين الميزانيتين وتساعدان في تفسير التغيرات الهامة التي حدثت خلال الفترة .



وإذا ما تم تفهم أين تقف المنشأة في فترتين زمنيتين ، وأيضاً التغيرات التي حدثت خلال الفترة البينية في الأنشطة الخاصة بالربح (قائمة الدخل) بالمنشأة وبالنقدية بالمنشأة (قائمة التدفقات النقدية) ، سوف يتم التعرف علي نحو أفضل علي المنشأة التي تقوم بتقييم النقدية المستقبلية بها- وتتمثل في تلك المعلومات المفيدة لكل من المستثمرين والدائنين والإدارة ، وغيرهم .

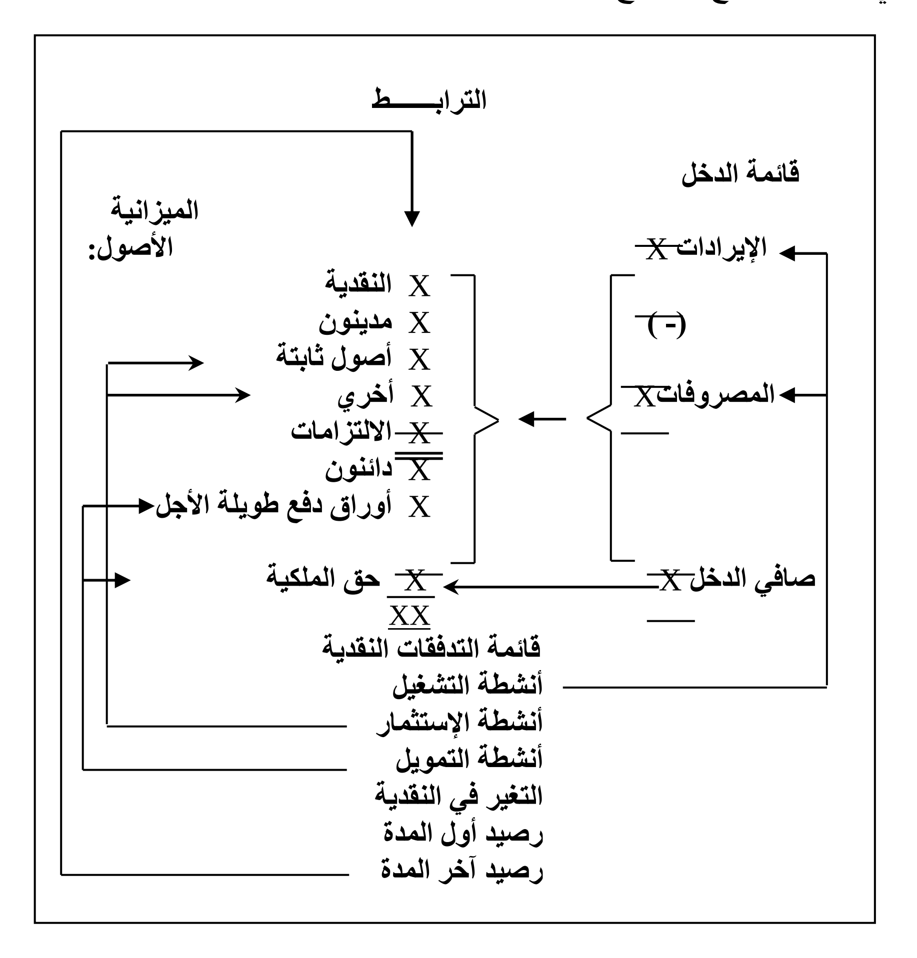
ونظراً لأنة يتم إعداد كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية من خلال إستخدام نفس المعلومات المالية الأساسية ، يتضح ما يقال عن الأرتباط الوثيق بين هذه القوائم وبعضها البعض.ويوضح الشكل التالي تلك العلاقات .

تقوم إدارة المنشأة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة وظروف أهم حالات عدم التأكد التي تواجهها ، علي أن يتضمن هذا التقرير كحد أدني ما ورد بقانون الشركات ولائحتة التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك .

قد يتضمن هذا التقرير ما يلي :-

(A) العناصر الأساسية التي تحدد الأداء المالي والتي تتضمن التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدي قدرة المنشأة علي مواجهة تلك التغيرات

وتأثيرها عليها وكذلك سياسة المنشأة في الاستثمارات المتاحة لديها بالإضافة إلي سياسة توزيع الأرباح .



(B) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلي حقوق الملكية التي تسعي المنشأة لتحقيها .

(C) موارد الشركة التي لم يتم الأعتراف بها في الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

تقوم كثير من المنشآت بعرض معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تعد فيها العوامل البيئية

مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم.

ولا تسري معايير المحاسبة المصرية علي التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعروضة خارج نطاق القوائم المالية .

وسوف يتم التركيز علي طبيعة وأشكال تلك القوائم المالية وأسس عرضها وترتيبها ومعاني المصطلحات المختلفة لمكوناتها مثل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والظروف بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها أن يتفهم المهندس المعماري أي رسم هندسي .

وسوف يتم الأعتماد علي تحقيق ذلك الهدف عن طريق دراسة معيار المحاسبة المصري رقم (١) بعنوان عرض المعلومات المالية .حيث يهدف المعيار المحاسبي المصري إلي شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخري عن نفس العام . ومن أجل تحقيق هذا الهدف . يحدد هذا المعيار الأعتبارات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إيضاحاً لهيكلها والحد الأدني لمكونات القوائم المالية المطلوبة . ويتم تناول كل ما يتعلق بالأعتراف بالمعاملات والأحداث الخاصة وقياسها والإفصاح عنها في معايير محاسبة مصرية أخري .

وعموماً تعرف القوائم المالية ذات الأغراض العامة بأنها القوائم المعدة لمقابلة أحتياجات المستخدم الذي لا يكون في وضع يسمح له بطلب تقارير تعد خصيصاً للوفاء بمتطلباته الخاصة . وتتضمن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تلك القوائم التي تقدم ضمن تقارير لها صفة العموم مثل التقرير السنوي أو نشرة الاكتتاب .

٢/٢ عناصر القوائم المالية The Elements of Financial Statements

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخري وتعمل علي تجميعها وتوزيعهاعلي تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الأقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية ، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي فهي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية . أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات . وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية .

تنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل علي تصنيفات فرعية . فعلي سبيل المثال .يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الأقتصادية .

المركز المالي The Financial Position

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي : الأصول والالتزامات وحقوق الملكية . وتعرف هذه العناصر كما يلي :

(a) الأصل هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

(b) الالتزام هو تعهد حالي علي المنشأة ناشيء عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي علي منافع اقتصادية .

(c) حق الملكية هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات .

تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحدد معايير الأعتراف بها والواجبة التحقيق قبل إظهارها في الميزانية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "٨٢" إلي "٩٨" وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الأقتصادية المستقبلية الداخل أو الخارج من المنشأة مؤكد بشكل كاف لتحقيق معيار التوقعية المشار إليه في الفقرة "٨٣" قبل الاعتراف بأصل أو التزام .

وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق أصحاب المنشأة فأن الانتباه يجب أن يعطي إلي الجوهر الأساسي والحقيقة الأقتصادية للعنصر وليس فقط لشكلة القانوني فعلي سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فأن الجوهر والحقيقة الأقتصادية تبين أن المستأجر يحصل علي المنافع الأقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الانتاجي لقاء دخوله في تعهد لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة لذلك الأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك ، وعليه ، فان الإيجار التمويلي ينشيء عناصر تحقيق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا في ميزانية المستأجر .

تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخري سابقة ففي العادة تحصل المنشأة علي الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها . إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخري يمكن أن يتولد عنها أصول ، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الأقتصادية في أحدي المناطق وأكتشاف الثروات المعدنية . أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول ، وعليه فأن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل .

هنـاك تـرابط وثيـق بـين تكبـد النفقـة وتكـوين الأصـول ولكـن الأثنـان ليسـا بالضرورة متطابقين وعليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول علي منافع اقتصـادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً علي انه تم الحصول علي بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فأن غياب النفقة لا يمنع عنصراً من أن يحقق تعريـف الاصل وان يصبح البند بالتالي مرشحاً للأعتراف به فـي الميزانيـة ، مثـال ذلـك ، البنـود التـي يتم التبـرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريف الأصل .

الالتزامات Liabilities

أن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنـه يمثل تعهداً حالياً علـي المنشـأة . والتعهد يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . ويمكن للالتزامـات أن تطبق قانونـاً كنتيجـة لعقد ملـزم أو متطلـب تشـريعي . وهـذا هـو الحـال عـادة ، مثـل المبـالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات أستلمتها المنشـأة .كمـا تنشـأ الالتزامـات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبـة فـي الحفـاظ علـي علاقـات أعمـال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. فإذا قررت المنشأة مثلاً أن تصلح الأخطـاء التـي تظهـر فـي منتجاتها حتي انتهـاء مـدة الضـمان فـأن المبـالغ المتوقـع إنفاقهـا بخصـوص السلع التـي بيعت تعتبر التزامات.

يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي .فأتخـاذ قـرار مـن قبـل إدارة المنشأة بالحصول علي أصول في المستقبل لا يـؤدي فـي حـد ذاتـة إلـي التـزام حـالي . حيث ينشأ عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة فـي تعاقد غيـر قابـل للإلغـاء للحصـول علي أصل . وفي الحالة الأخيرة ، فأن الطبيعة غير القابلـة للإلغـاء للاتفاقيـة تعني أن التبعات الأقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد ـــ بسـبب وجـود غرامـات كبيـرة مثلاً ـــ يترك للمنشأة قدرة محدودة ـــ إن وجدت ـــ علي تجنب تدفق المـوارد لطـرف أخـر .

الأصول Assets

تتمثل المنافع الأقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة – بشكل مباشر أو غير مباشر- في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلي المنشأة . ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة . كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلي نقدية أو ما في حكمها أو القدرة علي تخفيض التدفقات النقدية الخارجة . مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلي تخفيض تكاليف الإنتاج .

تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة علي إشباع رغبات أو حاجات العملاء . ولأن هذه السلع والخدمات قادرة علي إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فأن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة . ويقدم النقد نفسة خدمة للمنشأة لأنة يسيطر علي الموارد الأخرى .

يمكن للمنافع الأقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق علي المنشأة بعدة طرق . فعلي سبيل المثال يمكن للأصل أن:

(a) يستخدم بمفردة أو مع أصول أخري لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة .

(b) يستبدل مع أصول أخري .

(c) يستخدم لسداد التزام .

(d) يوزع علي أصحاب المنشأة .

كثير من الأصول مثل الأصول الثابتة لها شكل مادي ، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل ، وعلية فأن براءة الأختراع وحقوق النشر مثلاً هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع أقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها .

كثير من الأصول مثل المدينين والأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشيء عن الملكية ، إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فأن الحق الناشيء عن الملكية لا يعد ضرورياً . ومع أن سيطرة المنشأة علي المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية ، إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية علية . علي سبيل المثال ، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ علي سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة علي المنافع المتوقع أن تتدفق عنه .

تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخري سابقة ففي العادة تحصل المنشآت علي الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها . إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخري يمكن أن يتولد عنها أصول .مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الأقتصادي في أحدي المناطق وأكتشاف الثروات المعدنية . أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول . وعليه فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل .

هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين عليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فأن هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول علي منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً علي أنه تم الحصول علي بند يحقق تعريف الأصل أيضاً . بالمثل فأن غياب النفقة لا يمنع عنصراً من أن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية ، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريف الأصل .

الالتزامات Liabilities

أن الخاصية الاساسية للالتزام هو أنه يمثل تعهداً حالياً علي المنشأة يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . ويمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي . وهذا هو الحال عادة، مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة . كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ علي علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة . فإذا قررت المنشأة مثلاً أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتي بعد أنتهاء مدة الضمان فأن المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات .

يجب التفرقة بين الالتزامات الحالي والتعهد المستقبلي . فأتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول علي أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاتة إلي التزام حالي . حيث ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول علي أصل . وفي الحالة الأخيرة ، فأن الطبيعة غير القابلة للإلغاء للأتفاقية تعني أن التبعات الأقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد – بسبب وجود غرامات كبيرة مثلاً – يترك للمنشأة قدرة محدودة – إن وجدت – علي تجنب تدفق الموارد لطرف أخر.

أن تسديد الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي علي منافع إقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخري ، ويمكن إن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق ، منها :

(a) الدفع نقداً .

(b) تحويل أصول أخري .

(c) تقديم خدمات .

(d) استبدال الالتزام بالتزام أخر .

(e) تحويل الالتزام إلي حق ملكية .

ويمكن أن يسدد الالتزام بطرق أخري ، مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها .

تنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخري ماضية . فمثلاً ينشأ عن الحصول علي سلع أو إستخدام الخدمات التزامات تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدماًأو عند التسليم) ، كما أن إستلام قرض من البنك يؤدي إلي التزام بإعادة دفع القرض . كما يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً علي أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات ، وفي هذه الحالة ، فأن بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلي نشوء الالتزام .

بعض الالتزامات لا يمكن قياسها دون إستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمي هذه الالتزامات بالمخصصات . إلا أن تعريف الالتزام في الفقرة **"٤٩"** يتبع أسلوبا أوسع . وعلية فإنه في حالة وجود تعهد حالي ضمن المخصص وأنطبق عليه بقية شروط التعريف أعتبر التزاماً حتي لو تطلب ذلك تقدير المبلغ . وتشمل الأمثلة علي المخصصات ، المدفوعات مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد .

حقوق الملكية Owner's Equity

بالرغم من أن حق الملكية قد عرف علي أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشمل علي تصنيفات فرعية في الميزانية . ففي الشركة المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة ، والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ علي رأس المال . مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون

ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية . حيث أنها توضح القيود القانونية أو القيود الأخري علي قدرة المنشأة علي توزيع أو أستعمال ملكيتها . كما يمكن أن تعكس حقيقة الأطراف أصحاب الحصص في ملكية المنشأة لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول علي أرباح الأسهم الموزعة أوسداد حصص الملكية المشارك بها.

يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء علي تشريع أو قانون من أجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية إضافية من آثار الخسائر . كما أن هناك أحتياطات أخري قد يتم تكوينها إذا كان ذلك مطلوباً طبقاً للنظام الأساسي . ويعطي الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار . ويجب العلم أن التحويل إلي هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصاً وتجنيباً للأرباح وليس مصروفات .

أن مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية يعتمد علي قياس الأصول والالتزامات وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل علي أساس أنها مستمرة .

أن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال كثيراً ما تقوم بها منشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الإستثمار وأشكال مختلفة من منشآت الأعمال الحكومية . ويختلف الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المنشآت في الغالب عن ذاك الذي ينطبق علي شركات الأموال. فعلي سبيل المثال هناك القليل من القيود – إن وجدت – علي توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلي أصحاب المنشأة أو غيرهم من المستفيدين . ومع هذا فأن تعريف

حق الملكية إضافة إلي جوانب أخري من هذا الإطار والمتعلقة بحق الملكية يعتبر مناسباً لمثل هذه المنشآت .

الأداء Performance

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأسس لمقاييس أخري مثل العائد علي الاستثمار أو نصيب السهم من الأرباح ، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات وان الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح ، يعتمد جزئياً علي مفهومي رأس المال والحفاظ علي رأس المال والحفاظ علي رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد قوائمها المالية . وسيتم مناقشة هذه المفاهيم في الفقرات من "١٠٢" إلي "١١٠" .

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي :

الدخل هو الزيادة في المنافع الأقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة .

المصروفات هي نقصان في المنافع الأقتصادية خلال الفترة المحاسبية علي شكل تدفقات نقدية خارجة أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقصان في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلي أصحاب المنشأة .

أن تعريفات الدخل والمصروفات يحددان الصفات الأساسية لهما ولكن لا تحدد هذه التعريفات معايير الأعتراف بهما في قائمة الدخل وسيجري مناقشة معايير الأعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات من "٨٢" إلي "٩٨" .

يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الأقتصادية ، فقد جرت العادة مثلاً علي التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن الأنشطة العادية للمنشأة وتلك التي لا تنشأ عنها . ويتم هذا التمييز علي أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض

تقييم قدرة المنشأة علي توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل ، فمثلاً ، الأنشطة العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم . وعند التمييز بين البنود بهذة الطريقة فأن من الواجب الأنتباه إلي طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدي المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخري .

أن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة . وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية، فقائمة الدخل مثلاً يمكن أن تظهر أجمالي الربح ، وربح أو خسارة الأنشطة العادية قبل الضرائب ، وربح أو خسارة الأنشطة العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة .

الدخل Income

يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب . وتتحقق الإيرادات في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والفائدة وارباح الأسهم وريع حق الامتياز (الإتاوة) والإيجار.

تمثل المكاسب بنود أخري تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ، وتمثل زيادات في المنافع الاقتصادية . وعلي هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيرادات من حيث الطبيعة ، ولهذا فهي لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار .

تشمل المكاسب ، علي سبيل المثال ، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المحققة ، مثل تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للإتجار . وعند الأعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فأنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها يعتبر مفيداً

في صنع القرارات الاقتصادية . وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب صافية من المصاريف المتعلقة بها .

يمكن أن ينجم عن الدخل إستلام أنواع عديدة من الأصول أو تحسينها. والأمثلة علي ذلك تشمل النقد والأرصدة المدينة والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المقدمة. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات، فعلي سبيل المثال . يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق .

المصروفات Expenses

يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات الاخري التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتشمل علي سبيل المثال ، تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقصان الأصول مثل النقدية وما في حكمها والمخزون والأصول الثابتة .

تمثل الخسائر بنود أخري ينطبق عليها تعريف المصروفات. وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الأقتصادية ولا نختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخري وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار .

تشمل الخسائر، علي سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المحققة، مثل تلك التي تنشأ عن آثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة. وعند الأعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فأنة عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها يعتبر مفيداً في صنع القرارات الأقتصادية وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها .

٣/٢ أعتبارات عامة لسلامة وعدالة القوائم المالية

يجب أن تعبر القوائم المالية بوضوح عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وفي جميع الأحوال يتحقق العرض السليم للقوائم المالية إذا ما تم تطبيق معايير المحاسبة المصرية تطبيقاً سليماً مع توفير الإفصاحات متي كانت ضرورية .

ينبغي علي المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أن تفصح عن التزامها بهذه المعايير. ولا تعتبر القوائم المالية متوافقة مع معايير المحاسبة المصرية ما لم يتم الوفاء بالمتطلبات الواردة في كل معايير المحاسبة المصرية .

وفي كل الأحوال يتحقق العرض السليم أيضاً عندما يتم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية محل التطبيق، ويتطلب العرض السليم أيضاً أن تقوم المنشأة بالآتي :-

(A) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٥)** الخص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ويضع المعيار المذكور هيكلاًً تسترشد به الإدارة في حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق علي بند معين .

(B) عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها وسهلة الفهم ويمكن استخدامها لأغراض المقارنات .

(C) عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة المصرية كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة أو أحداث معينة علي المركز المالي للمنشأة وآدائها المالي .

لا يعتبر الإفصاح في حد ذاتة بمثابة تصحيح لمعالجات محاسبية خاطئـة أو غير مناسبة في القوائم المالية .

عنـدما يتـراءي لـلإدارة – فـي بعـض الحـالات النـادرة جـداً – أن الالتـزام بمطلب ورد في معيار من معايير المحاسبة المصرية تؤدي إلـي عرض مضلل وأن عدم الالتزام بهذا الطلب هو أمر ضروري ليتحقق العرض السليم، فللمنشـأة أن تخرج عن هذا المطلب .

عندما تخرج المنشأة عن مطلب من معيار معين وفأنه يجب عليها الإفصاح عما يلي :

(a) أن الإدارة تـري أن القـوائم الماليـة تعبـر بوضـوح عـن المركـز المـالي وموقف الأداء المالي وكذا التدفقات النقدية .

و**(b)** أن القوائم المالية معدة طبقاً للمعايير بإستثناء مـا تـم الخـروج عنـه مـن أجل تحقيق العرض السليم .

و**(c)** بيـان المعيـار أو التفسير الـذي تـم الخـروج عنـه وكـذا طبيعـة الخـروج والمعالجة الواجبة طبقاً للمعيار، والسبب في كون تطبيق هذا المعيار مضللاً فـي مثل هذه الظروف، الأمر الذي يتعارض مع الهدف من القوائم الماليـة، كـا يجب الإفصاح عن المعالجة التي تم تطبيقها .

و**(d)** أثر عدم تطبيق المعيار علي فترة من الفترات المعروضة .

يجـب عمـل الإفصـاحات الـواردة فـي الفتـرة السـابقة فـي حالـة قيـام المنشـأة بـالخروج عن مطلـب لمعيـار معين أو تفسير فـي الفترات السـابقة ممـا قد يـؤثر علي القوائم المالية للفترة الحالية .

تطبق فقرة "١٩" علي سبيل المثال عندما تخرج المنشأة في فترة سابقة عن مطلب معيار أو تفسير خاص بقياس أصول أو التزامات ويؤثر هذا الخروج فـي قياس أصول والتزامات مدرجة في القوائم المالية للفترة الحالية.

بصفة عامة يتعارض البند مع أهداف القوائم المالية عندما لا يعرض بصدق جوهر المعاملات والأحداث والشروط الأخري التي تهتم بعرض أو التي من المتوقع أن تعرض وبالتالي يكون من المرجح أن تؤثر علي القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموا القوائم المالية. وعند تقييم الإدارة عما إذا كان الالتزام بمطلب محدد من معيار أو تفسير معين سيكون مضللاً بما يتعارض مع غرض القوائم المالية يجب عليها أن تدرس ما يلي:

(١) لماذا لم يتحقق هف القوائم المالية في هذه الظروف .

(٢) كيف أختلفت ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخري التي تلتزم بهذا المطلب. فإذا كانت المنشآت ذات الظروف المثيلة تلتزم بتطبيق هذا المطلب فيفترض في هذه الحالة أن التزام المنشأة بتطبيق المطلب لن يكون مضللاً للدرجة التي تتعارض مع أهداف القوائم المالية .

الإستمرارية

يراعي عند أعداد القوائم المالية، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة علي الاستمرار. ويجب أيضاً إعداد القوائم المالية علي أساس إستمرار المنشأة مالم تكن لدي الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوي أن تفعل ذلك .

إذا كانت الإدارة علي دراية عن تقييمها لقدرة المنشأة علي الاستمرار بوجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقي بظلال من الشكوك علي قدرة المنشأة علي الإستمرار، فإنة يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة أيضاً . بالإضافة إلي الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامة في إعداد القوائم المالية وكذا السبب الذي من أجلة تم أعتبار المنشأة غير مستمرة.

عند تقييم مدي ملائمة الإفتراض المحاسبي الخاص بالإستمرارية، تأخذ الإدراة في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذي يمثل

فترة لا تقل عن اثني عشر من تاريخ الميزانية، وتتباين درجة الدراسة بحسب الحقائق الخاصة بكل حالة، وإذا كان لدي المنشأة ماض من العمليات المربحة وقدرة علي الوصول إلي الموارد المالية، فأنة قد يكون من الملائم الاستنتاج بإستمرارية المنشأة دون الحاجة إلي تحليلات تفصيلية، وقد يحتاج الأمر في حالات أخري أن تدرس الإدارة مجموعة من العوامل المرتبطة بالربحية الحالية والمتوقعة، وكذلك جداول خدمة القروض ومصادر التمويل وذلك قبل أن يستقر في يقينها إستمرارية المنشأة .

أساس الاستحقاق المحاسبي

يجب علي المنشأة إعداد قوائمها المالية بإستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية .

عندما يستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي فإنه يتم الاعتراف بالبنود كأصول والتزامات وحقوق ملكية وإيرادات ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفي التعريفات وشروط الاعتراف بهذه العناصر الواردة في هذه المعايير .

الثبات في العرض

يجب تطبيق أفتراض الثبات عند عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلي الفترة التي تليها مالم :

(a) يحدث تغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة أو اتضح من دراسة عرض القوائم المالية أن تغيير أسلوب العرض والتبويب سوف يسفر عن عرض أكثر ملائمة للأحداث والمعلات وذلك بالنظر إلي شروط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الورادة في معيار المحاسبة المصري رقم **(٥).**

أو**(b)** يتطلب معيار محاسبة مصري آخر إجراء تغيير في العرض .

عند قيام المنشأة بعملية اقتناء هامة ومؤثرة أو عند قيامها بالتخلص من أصل أو أصول هامة ومؤثرة أو قيامها بإعادة النظر في غرض القوائم المالية قد يتراءي لها ضرورة عرض القوائم المالية علي نحو مختلف .

وتقوم المنشأة بتغيير عرض القوائم المالية فقط في حالة كون التغيير سوف يوفر معلومات موثوق بها وذات فائدة لمستخدمي القوائم المالية، وكان من المتوقع أن يستمر الهيكل المعدل وبما لا يخل بقابليتها للمقارنة، وعندما تقوم المنشأة بعمل هذا التغيير في العرض فيجب عليها إعادة تبويب بيانات المقارنة .

الأهمية النسبية

يجب عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية. أما البنود غير الهامة فإنه يتم تجميعها مع البنود التي لها طبيعة أو أهمية مماثلة ولا يتطلب الأمر عرضها كل علي حدة .

القوائم المالية هي نتاج معالجة كميات كبيرة من المعاملات التي تم هيكلتها من خلال تجميعها في مجموعات طبقاً لطبيعتها ووظيفتها. وتنتهي عملية التجميع والتصنيف هذه بعرض لبيانات مجمعة ومصنفة تشكل بنوداً متراصة في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة لها. وإذا كان هناك بند ليس له في حد ذاته أهمية نسبية فأنه يتم إجماله مع البنود الأخري سواء كان ذلك في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات. والبند الذي يفتقر إلي أهمية جوهرية تبرر عرضه بشكل منفصل في صلب القوائم المالية قد يكون له مع ذلك أهمية تبرر عرضه بشكل منفصل في الإضاحات .

وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية تعد الإفصاحات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية.

المقاصة

لا يجب إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات مالم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بمقتضي معيار محاسبة مصري آخر .

يجب عرض الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية حيث إن إجراء مقاصة في قائمة الدخل أو في الميزانية يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية علي فهم المعاملات وتقييم التدفقات للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة تمثل انعكاساً لجوهر المعاملة أو الأحداث .

ولا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم التخفيضات الخاصة بها مثل خصم التخفيض الناتج عن المخرون الراكد من بند المخزون وخصم التخفيض الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين .

يعرف معيار المحاسبة المصري رقم **(١١)** مصطلح الإيرادات ويحدد طريقة قياسه علي أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم إستلامة بالفعل أو المقابل المتوقع إستلامة مع الأخذ في الاعتبار خصم الكمية والخصومات التجارية التي تسمح بها المنشأة وغير ذلك من الخصومات وقد تقوم منشأة في سياق نشاطها المعتاد بإجراء معاملات أخري لا ينشأ عنا إيراد ولكن يتعين أداؤها بشكل عرضي مع الأنشطة الرئيسية المولدة للإيرادات في هذه الحالة يتم عرض ناتج هذه المعاملات بصافي الدخل بعد خصم المصروفات المتعلقة به الناشئة عن ذات المعاملة من الدخل الناتج عنها إذا كان هذا العرض يعبر عن جوهر المعاملة، فعلي سبيل المثال :

(a) يتم عرض أرباح وخسائر التصرف في الأصول غير المتداولة – بما في ذلك الاستثمارات والأصول الثابتة – بخصم القيمة الدفترية للأصل ومصروفات البيع المتعلقة به من حصيلة البيع .

(b) يتم عرض المصروفات التي يتم استردادها بموجب اتفاق تعاقدي مع طرف ثالث (اتفاق من الباطن علي سبيل المثال) بالصافي بعد خصم ما يتم استعاضته من تلك المصروفات .

بالإضافة إلي ما سبق، يتم عرض الأرباح والخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتشابهة بالصافي، علي سبيل المثال، أرباح وخسائر العملة أو الأرباح والخسائر التي تنشأ عن الأدوات المالية التي يحتفظ بها لأغراض المتاجرة. ويتم عرض تلك الأرباح بشكل منفصل إذا كانت هامة نسبياً .

المعلومات المقارنة

يجب الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المعلومات الرقمية في القوائم المالية ما لم يسمح معيار محاسبة مصري آخر أو يتطلب خلاف ذلك، ويجب إدراج معلومات المقارنة سرداً ووصفاً إذا أرتبط ذلك بفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

قد يظل أسلوب عرض المعلومات عن الفترة أو الفترات السابقة بأسلوب السرد في بعض الحالات مناسباً في الفترة الحالية. فعلي سبيل المثال إذا كانت هناك تفاصيل خاصة بنزاع قانوني كانت نتيجتة غير مؤكدة في تاريخ الميزانية السابقة ولم يتم البت فيه بعد، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك المعلومات في الفترة الحالية، حتي يستفيد مستخدموا القوائم المالية من الإفصاح عن عدم التأكد المحيط بالنزاع في تاريخ الميزانية السابقة، والخطوات التي اتخذت أثناء الفترة الحالية لإزالة عدم التأكد هذا .

يجب إعادة تبويب أرقام المقارنة إذا تم تعديل عرض أو تبويب البنود في القوائم ما لم يتعذر ذلك وإذا قامت المنشأة بإعادة التبويب يكون عليها الأفصاح عن :

(a) طبيعة إعادة التبويب .

و**(b)** قيمة كل بند أو مجموعة البنود التي تم إعادة تبويبها .

و**(c)** سبب إعادة التبويب .

عندما يكون من المتعذر عملياًً إعادة تبويب أرقام المقارنة يجب علي المنشأة الإفصاح عن :

(a) سبب تعذر إعادة التبويب .

و**(b)** طبيعة التسويات التي كان من الواجب إجراؤها إذا كان قد تم إعادة التبويب .

يساعد تحسين المقارنة بين المعلومات مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات الأقتصادية وخاصة عندما يكون من الممكن إجراء تقييم للاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ . في بعض الظروف قد يكون من غير العملي إعادة تبويب المعلومات المقارنة لفترة سابقة لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية، فعلي سبيل المثال قد تكون المعلومات عن الفترة أو الفترات السابقة لم يتم جمعها بطريقة تسمح بإعادة التبويب وقد يكون من غير العملي إعادة جمع المعلومات [1].

هيكل ومحتويات القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب الميزانية وقائمتي الدخل والتغيرات في حقوق الملكية وكذلك الإفصاح المستقل عن بعض البنود في صلب هذه القوائم المالية أو في الإيضاحات وقد تم إرفاق نماذج استرشادية – كملحق للمعيار – التي قد تنتهجها المنشأة في الظروف الخاصه بها. ويقدم معيار المحاسبة المصري رقم **(٤)** هيكل عرض قائمة التدفقات النقدية.

---

[1] يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٥) التعديلات التي يتعين إجراؤها علي معلومات المقارنة عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية أو تصحيح خطأ .

يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بمعناه الواسع ليشمل البنود التي يتم عرضها في صلب كل قائمة مالية وكذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بوجب معايير المحاسبة المصرية الأخري طبقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في تلك المعايير. وما لم ينص هذا المعيار أو معيار آخر علي خلاف ذلك، فإنة يتم عمل الإفصاحات إما في صلب القوائم المالية المرتبطة بها أو في الإيضاحات .

تحديد القوائم المالية

يجب تحديد القوائم المالية وفصلها بشكل واضح عن المعلومات الأخري الواردة في ذات الوثيقة المنشورة .

يقتصر تطبيق معايير المحاسبة المصرية علي القوائم المالية فقط دون المعلومات الأخري المعروضة في التقرير السنوي للمنشأة أو أي كتيب آخر.

وعلي ذلك ، فمن الضروري أن يكون لدي مستخدمي القوائم التقارير المالية القدرة علي تمييز المعلومات التي تم إعدادها بإستخدام معايير المحاسبة المصرية عن المعلومات الأخري التي قد يكون لها فائدة للمستخدمين ولكن لا تتناولها المعايير المحاسبية .

يجب تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية تحديداً واضحاً. وبالإضافة إلي ذلك، فيجب عرض المعلومات الآتية بشكل بارز ويتم تكرارها كلما دعت الضرورة إلي ذلك حتي يتم فهم المعلومات المعروضة بشكل سليم:

(a) أسم المنشأة أو أي وسلية أخري لتعريفها .

و**(b)** تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تغطي منشأة تغطي منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت .

و**(c)**تحديد تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية الأخرى.

و**(d)** عملة العرض كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم **(٣).**

و**(e)** مستوي الدقة (القريب) الذي روعي عند عرض الأرقام في القوائم المالية.

يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة "٤٦" من خلال عرض عناوين الصفحات ورؤس الأعمدة في كل صفحة من صفحات القوائم المالية. ويعتمد تحديد أفضل سبل عرض المعلومات علي الحكم الشخصي. علي سبيل المثال، في حالة قراءة القوائم المالية الكترونياً يجوز عدم استخدام الصفحات المنفصلة ويتم عنئذ عرض البنود المذكورة أعلاه بشكل متكرر علي نحو كاف يكفل الفهم السليم للمعلومات المعروضة .

قد تصبح القوائم المالية أكثر وضوحاً من خلال عرضها بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة العرض. ويعتبر هذا أمراً مقبولاً طالما يتم الإفصاح عن مستوي الدقة (التقريب) في العرض وعدم تجاهل المعلومات الهامة .

فترة إصدار القوائم المالية

يجب إصدار القوائم المالية مرة في السنة علي الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة الإدارية المختصة، ويتعين علي المنشأة التي تضطر إلي إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلي بالإضافة إلي الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية :

(a) السبب الذي من أجلة تغطي القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة .

و**(b)** حقيقة أن مبالغ المقارنة في قوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها غير قابلة للمقارنة .

في الحالات العادية تعد القوائم المالية عن سنة مالية- إلاأنه يجوز إطالة السنة المالية الأولي للمنشأة إلي ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي يم فيها التأسيس. وفي حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو

نهايتها يجب أن تقوم المنشأة بإصدار قوائم مالية عن المدة من تاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلي تاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل .

٤/٢ الميزانية (قائمة المركز المالي) Balance Sheet

أهمية الميزانية ومحدداتها Important and Limitation of Balance Sheet

تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي لوحدة أقتصادية معينة في تاريخ محدد، وتوفر الميزانية معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الإستثمار في أصول المنشأة والتزامات المنشأة لدائنيها وحق اعلان صافي أصول المنشأة .

عموماً تساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساسي:

١- حساب معدلات العائد .

٢- تقييم هيكل رأس المال في المنشأة .

٣- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المنشأة .

فلأغراض التحكم علي درجة المخاطر **Risk** (عدم قابلية أحداث وصفقات وظروف ونتائج أعمال المنشأة للتنبؤ في المنشأة) التي تتعرض لها المنشأة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فأنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدي سيولة المنشأة ومرونتها المالية .

ويعبر مصطلح السيولة **Liquidity** علي مقدار الوقت الذي يتوقع مروره قبل أن يتحقق أصل معين أو يتحول إلي نقدية أو قبل أن يسدد التزام معين حيث يهتم كل من مانحي الائتمان قصر وطويل الأجل بالنسب المالية قصيرة الأجل مثل مسبة النقدية أو الأصول النقدية علي الالتزامات المتداولة لتقدير قدرة المنشأة علي الوفاء بالتزاماتها الحالية والمستحقة، وبنفس الطريقة يدرس أصحاب حقوق الملكية الحاليين والمرتقبيين سيولة المنشأة لتقدير أحتمال

إستخدام التوزيعات النقدية أو زيادتها أو إمكانيات التوسع في العمليات، وبوجه عام كلما زادت السيولة كلها أنخفض خطر فشل المنشأة .

اما تعبير المرونة المالية **Financial Flexibility** فهو يشير إلي قدرة المنشأة علي تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية حتي يمكنها الأستجابة إلي الأحتياجات والفرص غير المتوقعة. فالمنشأة التي لديها درجة كبيرة من المرونة المالية تكون أكثر قدرة علي تجاوز الأزمات الصعبة التي تواجهها المنشأة وأن تتخطي الأزمات غير المتوقعة وان تنتهز فرص الأستثمار المربح غير المتوقع، وكلما زادت المرونة المالية عموماً كلما أنخفض خطر فشل المنشأة .

وقد يتم أنتقاد الميزانية علي أساس مايلي:-

١- إنها لا تعكس القيمة التجارية بسبب إستخدام المحاسبون لأساس التكلفة التاريخية **Historical Cost bass** في تقييم الأصول والالتزامات والتقرير عنها. فعند إعداد وعرض الميزانية طبقاً للمباديء أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها تقدر أغلبية الأصول بالتكلفة – باستثناءات معينة– مثل حسابات المدينين والأوراق المالية القابلة للتداول وبعض الاستثمارات طويلة الأجل .

ويعتقد البعض في ضرورة اعادة تقدير كل الأصول علي اساس القيم التجارية ، ومع ذلك يوجد جدل واسع في الأراء حول أساس التقييم الذي يجب أستخدامه ، حيث يتجه البعض إلي ضرورة تعديل القوائم المالية التاريخية علي أساس وحدات نقدية ثابتة (تغيرات المستوي العام للأسعار. عند ارتفاع معدل التضخم ، بينما يعتقد البعض الأخر أن مفهوم التكلفة التجارية) تغيرات المستوي الخاص للاسعار، أكثر فائدة ، في حين يعتقد البعض الأخر في ضرورة إستخدام مفهوم صافي القيمة القابلة للتحقيق .

بغض النظر عن الطريقة المفضلة إلا أنها جميعاً تختلف بصورة جوهرية عن مدخل التكلفة التاريخية، حيث أن كل منها يمتاز علي أساس التكلفة

التاريخية بأنة يعرض تقدير أكثر دقة للقيمة الجارية للمنشأة رغم أن التساؤل حول درجة مصداقية القيم التي تم الحصول عليها لم يحسم بعد .

٢- أعتماد الميزانية علي استخدام الأحكام والتقديرات الشخصية، فمن الصعوبة بمكان تحديد مدي إمكانية تحصيل حسابات المدينين، وقابلية المخزون للبيع، والعمر الإنتاجي للأصول الثابتة طويلة الاجل، فعلي الرغم من أن عملية أهلاك الأصول طويلة الأجل من الممارسات المتعارف عليها إلا أن المحاسبين بصفة عامة يتجاهلون حالات نماء الأصول **Accretion of Assets** وتعاظم قيمتها ..

ويتعين علي المحاسبين أن يكونوا علي دراية بالأثر المحتمل لتلك الأحكام والتقديرات الشخصية علي مصالح الأطراف المختلفة .

٣- تستبعد الميزانية العديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يمكن أن يتم تسجيلها بصورة موضوعية، فقيمة المواد البشرية بالمنشاة ذات أهمية بالنسبة لها، إلا أنها تستبعد من الميزانية لصعوبة القياس الكمي بتلك الأصول. كذلك من تلك التنبؤ ذات القيمة التي لا يتم التقرير عنها السمعه والمهارات الإدارية، ولا شك أن أستبعاد تلك التنبؤ أمر قد يكون له مبرراته إلا أن هناك العديد من التنبؤ التي يجب أن تظهر في الميزانية (وما عليها من التزامات) ولكن يتم التقرير عنها خارج الميزانية **Off Balance Sheet** وقد لا يتم التقرير عنها أطلاقاً .

وفيما يلي أسس عرض الميزانية ذات الأغراض العامة تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

ولا شك أن قصور القوائم المالية يعد أهم الخدمات التي تواجه فهم المحاسبه حيث أن مستخدمي القوائم المالية يتحولون بصورة متزايدة إلي

مصادر اخري للوفاء بأحتياجاتهم التي لا تلبيها المعلومات التي تتضمنها القوائم المعدة علي أساس المباديء المحاسبية المتعارف عليها .

تبويب الميزانية Classification in the Balance Sheet

يتم تبويب حسابات الميزانية بحيث يتم تجميع البنود المتماثلة للوصول إلي مجاميع فرعية ذات مغزي. وعلاوة علي ذلك يتم ترتيب البنود بشكل يعرض العلاقات الهامة. وبصفة عامة فأن الميزانية توضح ثلاث مجموعات رئيسية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، إلا أنه يعاد تقسيم تلك البنود إلي عديد من البنود الفرعية التي قد تمد القاريء بمعلومات إضافية، يتم أفتراض ثبات القيمة النقدية **The Stable-Value Assumption** عند قياس عناصر القوائم المالية، ولا شك أن قيم التكلفة التاريخية للتنبؤ ستفقد ملائمتها كأساس لأتخاذ القارات في حالة التضخم الحاد .

الفصل بين الاصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة

يجب علي كل منشأة أن تقوم بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في تبويبات منفصلة في صلب الميزانية تطبيقاً للفقرات من "٥٧" إلي "٦٧" من هذا المعيار، إلا إذا كان عرض القوائم المالية بترتيب دريجة السيولة يعطي معلومات موثوق فيها أو أكثر ملاءمة. وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة .

بالنسبة لكل بند من بنود الاصول والالتزامات التي تتضمن مبالغ يتوقع استرداد أو سداد جزء منها خلال فترة أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية. ومبالغ أخري يتوقع استردادها أو سدادها لفترة تزيد عن أثني عشر شهراً من

تـاريخ الميزانيـة، تلتـزم المنشـأة أن تفصـح عن ذلـك الجزء المتوقـع اسـترداده أو سداده بعد فترة تتجاوز أثني عشر شهراً أيا كانت طريقة العرض المتبعة .

عند قيام أي منشأة بتوريد سلع أو خدمات خـلال دورة تشـغيل محـددة، فأنـة من الأفضل أن يكون هناك تبويب منفصل للاصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية حيث إن ذلك يـوفر قدراً من المعلومـات ذات فائـدة للمستخدمين من خـلال تمييز صـافي الأصـول التـي يتم تـداولها كرأسمال عامل عن تلك المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمنشـأة. كمـا يتعين علـي المنشـأة توضيح الأصول التي من المتوقع تحققها خلال الـدورة التشـغيلية الحاليـة وكـذلك الالتزامات مستحقة السداد خلال تلك الدورة .

فـي بعـض المنشـآت – مثـل المؤسسـات الماليـة – يـوفر عـرض الاصـول والالتزامات بترتيب تصاعدي أو تنازلـي وفقـاً لدرجـة السـيولة معلومـات موثـوق بهـا واكثـر ملاءمـة مـن عرضـها كمتداولـة وغيـر متداولـة لأن المنشـأة لا تقـدم بضائع أو خدمات من خلال دورة تشغيل محددة بوضوح .

في تطبيق الفقرة "٥١" من هذا المعيـار يسمح للمنشـأة أن تعرض مـن أصـولها والتزاماتها مستخدمة التبويب "متـداول وغيـر متـداول" والبعض الأخر طبقـاً لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات موثوق بها أكثر ملائمة. وتظهر الحاجه إلـي هذا التبويب عندما يكون لدي المنشأة عمليات ذات طبيعة متنوعة.

تعتبـر المعلومـات المتعلقـة بتـواريخ اسـتحقاق الأصـول والالتزامـات ذات أهميـة فـي تقيـيم سـيولة المنشـأة وقـدرتها علـي سـداد التزاماتهـا. ويتطلـب معيـار المحاسبة المصـري رقـم (٢٥) الخـاص بـالأدوات الماليـة الإفصـاح عـن تـواريخ الاستحقاق لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية. وتشمل الأصـول الماليـة العمـلاء وأوراق القبـض والمـدينون والآخـرون. بينمـا تشـمل الالتزامـات الماليـة الموردون وأوراق الدفع والدائنون الآخرون .

وتمثل المعلومات بشأت التاريخ المتوقع لتحقيق الاصول وسداد الالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية مثل المخزون والمخصصات فائدة لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات قد تم تبويبها كمتداولة وغير متداول أو ظلت بدون تبويب. وتفصح المنشأة علي سبيل المثال عن القيمة المتوقع تحقيقها من المخزون بعد فترة تتجاوز سنة من تاريخ الميزانية .

الأصول المتداولة Current Assets

يبوب الأصل علي أنه أصل متداول عندما يتوفر فيه واحد من الشروط التالية:

(a)عندما يكون من المتوقع تحقق قيمتة أو يكون محتفظاً بـه بغرض البيع أو الأستخدام خلال دورة التشغيل المعتاد للمنشأة .

أو**(b)** عندما يحتفظ به أساساً لغرض الاتجار .

أو**(c)** يتوقع تحقيق قيمتة خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

أو**(d)** إذا كان الأصل يتمثل في نقدية أو ما في حكمها (كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤) الخاص بقائمة التدفقات النقدية) ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادلة أو استخدامة في سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً علي الأقل بعد تاريخ الميزانية .

وبخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الأصول الأخري علي أنها أصول غير متداولة .

يستخدم هذا المعيار مصطلح " غير متداول " ليشمل الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول المالية طويلة الأجل .

تمثل دورة التشغيل للمنشأة الفترة بين اقتناء المواد التي دخلت حيز التشغيل وبين تحققها نقداً أو في شكل أداة يمكن تحويلها إلي نقدية (عند عدم وضوح دورة التشغيل المعتادة للمنشأة يفترض أن مدتها أثني عشر شهراً). وتشمل الأصول المتداولة المخزون المعد للبيع أو للإستخدام الذي يتوقع تحقق قيمتة خلال دورة

التشغيل المعتادة وكذلك العملاء حتي عندما لا يكون متوقعاً تحصيل أرصدتها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية. ويتم تبويب الأوراق المالية القابلة للتداول علي أنها أصول متداولة ما لم يكن متوقعا التصرف فيها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية. وفيما عدا ذلك يجب أن تبوب كاصول غير متداولة .

الالتزامات المتداولة

يبوب الالتزام علي أنه التزام متداول عندما :

(a) يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة .

أو**(b)** يكون بغرض المتاجرة .

أو**(c)** يكون الالتزام مستحق التسوية خلال أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية .

أو**(d)** ليس لدي المنشأة حق غير مشروط في تأجيل سداد الالتزام لمدة أثني عشر شهراً علي الأقل بعد الريخ الميزانية .

ويتعين تبويب كافة الالتزامات الأخري بخلاف ذلك كالتزامات غير متداولة .

تمثل بعض الالتزامات المتداولة مثل الدائنون التجاريون ومستحقات العاملين وتكاليف التشغيل المستحقة الأخري جزءاً من رأس المال العامل المستخدم خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة .

وتبوب تلك البنود التشغيلية كالتزامات متداولة حتي ولو كانت تستحق السداد أو التسوية بعد إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية .

يتم تطبيق نفس دورة التشغيل المعتادة في تبويب أصول والتزامات المنشأة وفي حالة عدم إمكانية تحديد دورة التشغيل المعتادة بوضوح فتكون المدة المستخدمة اثني عشر شهراً .

البعض الأخر من الالتزامات المتداولة لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية ، وإنما يستحق سدادها خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ

الميزانية أو تكون بغرض المتاجرة . مثل الجزء الجاري من أدوات الدفع ذات الفائدة والسحب علي المكشوف من البنوك و دائنو التوزيعات وضرائب الدخل والأرصدة وضرائب الدخل والأرصدة الدائنة الأخري غير التجارية ، ولا تعتبر من الالتزامات المتداولة تلك الالتزامات ذات الفائدة والتي تستخدم علي المدي الطويل في تمويل الأصول المتداولة والتي تعتبر غير مستحقة السداد خلال اثني عشر شهراً طبقاً للفقرات **"٦٥"** و **"٦٦"** .

يجب أن يتم تبويب الالتزامات المالية علي أنها قصيرة الأجل إذا كان سدادها مستحقاً خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية حتي إذا :

(a) كانت المهلة الأصلية للسداد تتجاوز اثني عشر شهراً .

و **(b)** تم الاتفاق علي إعادة تمويل أو جدولة الالتزامات علي فترة طويلة الأجل بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد القوائم المالية للنشر .

إذا كانت المنشأة تتوقع ولديها القدرة علي تمويل أو جدولة الالتزامات لعقد قرض قائم بالفعل علي فترة اثني عشر شهراً علي الأقل بعد تاريخ الميزانية يجب تبويب الالتزام علي أنه غير متداول حتي لو أنه يستحق خلال الفترة الأقصر .

وعندما يكون إعادة التمويل أو جدولة الالتزامات علي رغبة المنشأة (مثال ذلك لا يوجد عقد لإعادة التمويل) فإن احتمالية إعادة التمويل لا يتم أخذها في الاعتبار ويتم تبويب الالتزام علي أنه متداول .

إذا نكثت المنشأة تعهد عقد قرض طويل الأجل في أو قبل تاريخ الميزانية مما يجعل الالتزام مستحق السداد عند الطلب فيتم تبويب الالتزام علي أنه متداول حتي لو أن المقرض وافق بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار علي عدم طلب السداد كنتيجة لنكث هذا التعهد .

ويتم تبويب الالتزام علي أنه متداول لأنه في تاريخ الميزانية لم يكن للمنشأة حق غير مشروط لتأجيل السداد لفترة اثني عشر شهراً علي الأقل بعد هذا التاريخ .

ومع هذا يتم تبويب الالتزام علي أنه غير متداول لو أن المقرض وافق في تاريخ الميزانية علي إعطاء فترة مهلة تنتهي علي الأقل بعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية حيث تستطيع المنشأة تصحيح نكث التعهد وخلال عدم طلب المقرض إعادة السداد فوراً .

يتم تبويب القروض كالتزامات متداولة لو أن الأحداث المذكورة أدناة تمت بعد تاريخ الميزانية وتاريخ إعتماد القوائم المالية للإصدار . وهذه الأحداث لا تتطلب إعادة تسويتها ولكنها تتطلب الافصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٧) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية :

(a) إعادة التمويل علي أساس طويل الأجل .

و**(b)** تصحيح لنكث عقد قرض طويل الأجل .

و**(c)** استلام ما يفيد موافقة المقرض علي إعطاء مهلة لتأجيل سداد قرض طويل الأجل لفترة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية .

معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب الميزانية كحد أدني :

(a)الاصول الثابتة .

و(b) الإستثمارات العقارية .

و**(c)** الاصول غير الملموسة .

و**(d)** الاصول المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت**(e)**،**(h)**،**(i)**).

و**(e)** الإستثمارات التي تمت المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية .

و**(f)** الأصول البيولوجية .

و(**g**) المخزون .

و(**h**) العملاء والمدينون المتنوعون .

و(**i**) النقدية وما في حكمها .

و(**j**) الموردون والدائنون المتنوعون .

و(**k**) الأصول والالتزامات الضريبية .

و(**l**) المخصصات .

و(**m**) الالتزامات المالية (باستبعاد المبالغ الموضحة تحت (**j**) ، (**l**)).

و(**n**) الضرائب المؤجلة .

و(**o**) حقوق الأقلية المدرجة ضمن حقوق الملكية .

و(**p**) رأس المال المصدر والاحتياجات المتعلقة بمساهمي الشركة الأم.

يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في بنود منفصلة في صلب الميزانية ، إذا كان العرض علي هذا النحو أمراً ضرورياً لضمان العرض السليم للمركز المالي للمنشأة . عندما تعرض المنشأة أصولها المتداولة منفصلة عن أصولها غير المتداولة والتزاماتها المتداولة منفصلة عن التزاماتها غير المتداولة في صلب الميزانية يجب عليها عدم تبويب الضرائب المؤجلة سواء كانت أصولاً أو التزامات ضمن أصولها أو التزاماتها المتداولة.

لا يتطلب هذا المعيار نظاماً أو شكلاً معيناً يتم عرض البنود بموجبة . وتقدم الفقرة "٦٦" قائمة من البنود التي تختلف في طبيعتها ووظيفتها وتستحق العرض بشكل منفصل في صلب الميزانية .

وبالإضافة إلي البنود التفصيلية المذكورة في فقرة رقم "٦٨" أعلاه يجوز:

(**a**) إدراج بنود إضافية في صلب الميزانية عندما يتطلب حجم وطبيعة البند العرض المنفصل له لتحقيق العرض السليم للمركز المالي للمنشأة .

و(**b**) تعديل البيانات وترتيب البنود طبقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها حتي تتوافر المعلومات اللازمة للفهم الكامل للمركز المالي للمنشأة . فعلي سبيل المثال قد يقوم بنك ما بتعديل البيانات السابق ذكرها تطبيقاً للشروط والمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (**١٩**) الخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة .

ويعتمد تقدير مدي ضرورة عرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه علي تقييم ما يلي :

(**a**) طبيعة وسيولة الاصول .

و(**b**) وظيفة كل أصل في المنشأة .

و(**c**) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات .

تخضع الأصول والالتزامات التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها أحياناً إلي أسس قياس مختلفة . فعلي سبيل المثال يتم عرض أنماط الأصول الثابتة علي أساس مبلغ إعادة التقييم طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (**١٠**). كما أن استخدام أسس مختلفة لقياس الالتزامات والأصول يعكس الأختلافات في طبيعتها ووظيفتها ، الأمر الذي يؤدي إلي وجوب عرضها في بنود منفصلة .

المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات

يجب علي المنشأة أن تعرض في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة تبويبات أخري فرعية للبنود المنفصلة المعروضة التي تم تبويبها بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة .

تتوقف درجة تفصيل البيانات إلي تبويبات فرعية في صلب الميزانية أو في الإيضاحات علي متطلبات معايير المحاسبة المصرية وحجم وطبيعة البند، وتستخدم العوامل الواردة في الفقرة " **٧٢** " لتحديد الأسس التي يتم بموجبها البتويب الفرعي ، وتختلف الإفصاحات حسب كل بند ، فعلي سبيل المثال :

(a) يتم تبويب الأصول الملموسة حسب نوعياتها كما هو موضح في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

و(b) يتم تحليل المدينون إلي مبالغ مستحقة علي العملاء ، ومبالغ مستحقة علي أعضاء آخرين في المجموعة . ومبالغ مستحقة علي أطراف ذات علاقة ، ومبالغ مدفوعة مقدماً ومبالغ مدينة أخري .

و(c) يتم تبويب المخزون تبويباً فرعياً طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢)، إلي تبويبات مثل بضائع وخدمات ومستلزمات وأعمال تحت التشغيل وإنتاج تام .

و(d) يتم تحليل المخصصات بحيث تعرض المخصصات الخاصة بتكاليف مزايا العاملين بشكل منفصل ويتم تبويب المخصصات الأخري بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة .

و(e) يتم تحليل رأس المال والاحتياطات بحيث تعرض بشكل منفصل فئات رأس المال المدفوع ، والاحتياطيات بأنواعها .

يجب علي المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة لها عن الآتي :-

(A) فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال .

(١) عدد الأسهم المرخص بها .

و(٢) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولم يتم دفعها بالكامل .

و(٣) القيمة الإسمية للسهم .

و(٤) تسوية عدد الأسهم في بداية السنة مع عدد الأسهم في نهاية السنة.

و(٥) الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود المفروضة علي توزيع أرباح الأسهم ورد راس المال .

و(٦) الحصة التي تحتفظ بها المنشأة ذاتها في رأسمالها أو التي تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها .

و(٧) الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب عقود الخيارات وعقود البيع متضمنة شروط الإصدار وقيمتها .

(B) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية .

يجب علي المنشأة التي ليس لها راس مال أسهم ، مثل شركات الاشخاص أن تفصح عن المعلومات المعادلة لتلك المعلومات المطلوب إعدادها طبقاً للفقرة **"٧٦ (أ)"** مع توضيح التغيرات في كل فئة من فئات حصص الملكية في كل فترة الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية .

نموذج الميزانية

من أشكال الترتيب شائعة الإستخدام في عرض الميزانية ما يطلق عليه شكل الحساب **Account From** حيث يتم إدراج الأصول باجزائها في الجانب الايمن ، والالتزامات وحقوق الملكية بإجزائها في الجانب الايسر. ولتجنب إستخدام الاوراق المتقابلة حسب ذلك النمط يستخدم شكل التقرير**Report From** الذي يقدم بإدراج الالتزامات وحقوق المساهمين أسفل الأصول مباشرة في نفس الصفحة وقد سارت علي ذلك معايير المحاسبة المصرية إلا أنها تعرض الالتزامات المتداولة مطروحة من الأصول المتداولة للوصول إلي صافي رأس المال العامل والذي تم أضافتة علي الأصول طويلة الأجل للوصول إلي إجمالي استثمارات الشركة ، ثم تعرض كيفية تمويل تلك الاستثمارات عن طريق حقوق الملكية والالتزامات طويلة الأجل .

يوضح النموذج رقم **(١/٢)** كيفية عرض الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية

نموذج رقم (٢/١)

شركة .... الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

	٢٠٠٧/١٢/٣١	٢٠٠٦/١٢/٣١
الأصول	×	×
الأصول طويلة الأجل	×	×
الأصول الثابتة	×	×
مشروعات تحت التنفيذ	×	×
الشهرة	×	×
إستثمارات في شركات شقيقة وتابعة	×	×
الأصول الأخرى	×	×
مجموع الأصول طويلة الأجل	×	×
الأصول المتداولة	×	×
المخزون	×	×
عملاء ومدينون وأوراق قبض	×	×
حسابات مدينة لدي الشركات القابضة والمتابعة والشقيقة	×	×
دفعات مقدمة	×	×
استثمارات متداولة	×	×
النقدية وما في حكمها	×	×
مجموع الأصول المتداولة	×	×

البيان	×	×
الالتزامات المتداولة	×	×
مخصصات	×	×
بنوك سحب علي المكشوف	×	×
الموردون وأرصدة دائنة أخري	×	×
حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة والتابعة والشقيقة	×	×
قروض قصيرة الأجل	×	×
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	×	×
مجموع الالتزامات المتداولة	×	×
رأس المال العامل (صافي الأصول أو الالتزامات المتداولة)	×	×
إجمالى الإستثمار	×	×
يتم تمويلة على النحو التالى	×	×
حقوق المساهمين	×	×
راس المال المدفوع	×	×
الاحتياطيات	×	×
أرباح أو(خسائر) مرحلة	×	×
أرباح أو(خسائر)العام قبل التوزيع	×	×
إجمالى حقوق المساهمين	×	×
الالتزامات طويلة الأجل	×	×
قروض من البنوك	×	×
قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة	×	×
أخري	×	×

عموماً يلاحظ من أستقراء شكل تلك الميزانية ما يلي :-

١- يتضمن العنوان ثلاثة عناصر وهي :

a- أسم الوحدة الأقتصادية .

b- أسم القائمة المالية (الميزانية العمومية) .

c- تاريخ الميزانية (في ٣١/١٢/٢٠٠٧) .

٢- يتضمن آطار الميزانية عدة قطاعات مميزه هي :-

A. الأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة).

B. رأس المال العامل (الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة).

C. جملة الإستثمار (الأصول طويلة الأجل بالإضافة إلي راس المال العامل) .

D. طريقة تمويل الإستثمار (حقوق الملكية بالإضافة إلي الالتزامات طويلة الاجل) .

٣- قد يدخل في نطاق الأصول (الموارد الاقتصادية المملوكة بواسطة الوحدة والتي يتوقع الاستفادة منها مستقبلاً) جميع الأصول سواء أكانت:-

A. أصول ثابتة كالاراضي والمباني والاثاث والمعدات والبضائع .

B. أصول أخري طويلة الأجل مثل الأصول غير الملموسة كبراءات الأختراع ومصروفات التأسيس والشهرة بالإضافة إلي الإستثمارات طويلة الأجل .

C. أصول متداولة وهي تلك التي قد تكون في شكل حقوق قانونية مثل المستحق علي العملاء وقد تكون أصول نقدية .

D. يتم تقييم الاصول التي تظهر في الميزانية وفقاً للأسس التالية :

١- أساس التكلفة The Cost Principle

حيث تشمل الاصول الثابتة مثل الاراضي والمباني والمعدات ، وكذلك البضائع بتكلفتها ، وهي تلك الموجودات التي سوف تستخدم في تحقيق نتائج أعمال الشركة .

علي سبيل المثال محاسبياً تم تقييم المعدات والآلات والأثاث في الميزانية بتكلفتها التاريخية **Historical Cost** أي بتلك المبالغ النقدية التي تم دفعها للحصول علي تلك الأصول (أو المبالغ التي تم التعهد بدفعها) وقد يقال أقتصادياً أن الميزانية العمومية لا تفصح عن القيمه الحقيقية للوحدة علي اعتبار أن تلك القيم التي تتضمنها لا تمثل الأسعار التي يمكن بها بيع تلك أصول ولا الأسعار التي يمكن أحلال بديل لها . كما أن أستخدام مبدا التكلفة في التقييم بدلاً من القيمة السوقية الجارية يترتب عليه وجود بيانات موضوعية ، علي أعتبار أن تسجيل الاراضي والمباني يمكن تحديدها من التكلفة علي وجه الدقة أي علي أسعار شراء الشراء . بينما أسعار السوق تتغير باستمرار ومن ثم فأن تقديرات أسعار الأصول تعد أحكام شخصية إلي درجة كبيرة .

٢- أفتراض الاستمرار Going Concern Assumption

قد يثار جدل بشأن عدم تغيير قيم تلك الاصول التي تظهرها الميزانية أستجابة للتغيرات في أسعار السوق . آلا أن محاسبياً تلك الوحدات تقوم بالحصول علي الأصول الثابتة بغرض أستخدامها وليس بغرض بيعها . وبالتالي فان الوحدة تقوم بإعداد ميزانيتها علي أساس أنها مستمرة في أعمالها وليس في نيتها إعادة بيعها .

٤- تشير الالتزامات إلي الديون المستحقة علي الوحدة الاقتصادية ويتم أثبات الالتزامات الناشيء من شراء بضائع أو الحصول علي خدمات بالأجل

فـي حسـاب الـدائنين **Account Payable** ، وقـد ينشـأ الالتـزام أيضـاً عـن طريـق الاقتراض ، وقد يكون الالتـزام ايضـاً فـي صـورة ورقـة دفـع (عبـارة عـن تعهـد مكتوب بفع مبلـغ معين مضـافاً إليـه القوائم فـي تـاريخ معين) ، وعـادة مـا تبـوب أوراق الدفع قبل حسابات الدائنين .

٥- عادة مـا يستخدم مفهوم حقوق الملكيـة **Owners Equity** للأشـاره إلـي الموارد المستثمرة عن طريق الملاك وهي عباره عن تساوي مجموع الأصـول مطروحاً منها الالتزامات ، وعادة ما يستخدم ذلك المفهوم علي أعتبار أنه يتسم بالشمول وبحيث يتم إستخدامه للتعبير عن حقوق الملكيـة سواء في شـركات المسـاهمة (حيـث يطلـق عليـه مصـطلح حقـوق المسـاهمين **Stockholder's Equity**) أو في شركات التضامن أو المنشآت الفردية .

تعتبر حقوق الملكية بمثابة حق متبقي **Residual Right** لأن حقوق الدائنين والالتزامات تاتي في المقدمة قانوناً .

وهنـاك مصـدران لزيـادة حقـوق الملكيـة همـا الإسـتثمارات التـي يقـدمها هـؤلاء الملاك بالإضافة إلي الأرباح الناتجة عن العمليات التي تزاولها الوحدة الاقتصادية .

في حين يرجع النقص فـي حقوق الملكيـة لأي وحـدة لسببين همـا توزيعـات الوحدة الاقتصادية علي ملاكهـا أو الخسـائر الناتجـة من العمليـات التـي تمارسـها تلك الوحده .

٥/٢ قائمة الدخل Income Statement

١/٥/٢ أهمية ومحددات قائمة الدخل

Importance and Limitation of Statement of Income

أن الهـدف الرئيسـي لمعظـم الوحـدات الاقتصــادية هـو تحقيـق الأربــاح ، والربح هو الزيادة في حقوق الملكية الناتج من عمليات تلك الوحدة علي النقيض

من الخسارة التي تؤدي إلي نقص في حقوق الملكية . فعادة ما تؤدي الأرباح إلي زيادة إجمالي الأصول وبالتالي زيادة حقوق الملكية .

وطالما أن الأرباح تعتبر من المبررات الجوهرية لوجود واستمرار أي وحدة اقتصادية فأن ذلك ما يبرز الأهمية الكبيرة لوظيفة نظام محاسبي يسعى لتوفير معلومات عن تلك الأرباح .

وهناك عدة مصطلحات بديلة تستخدم للدلالة علي قائمة الدخل لعل أبرزها قائمة العمليات **Statements of Operation** أو قائمة الأرباح والخسائر **Profit and loss Statement** ومع ذلك فأن العنوان الأكثر شيوعاً هو قائمة الدخل **Income Statement** وهي تستخدم لتقييم وحدة اقتصادية معينة عن طريق مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال فترة معينة مع المصروفات التي حدثت للحصول علي هذا الإيراد .

تكتسب قائمة الدخل أهميتها بسبب أنها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم علي التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل . وتساعد التنبؤات الدقيقة بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين علي تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة ، كما تساعد الدائنين علي تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمنشأة .

وتساعد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية مستخدمي القوائم المالية علي التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل بعدد من الطرق المختلفة . حيث يمكن للمستثمرين والدائنين استخدام معلومات قائمة الدخل في تقييم الأداء السابق للمنشأة . ورغم أن النجاح في الماضي لا يعني النجاح في المستقبل، فإنه يمكن تحديد بعض الاتجاهات الهامة منه . وعند افتراض وجود علاقة ارتباط معقولة بين الأداء في الماضي والمستقبل ، فإنه يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل بقدر مناسب من الثقة .

ومن ناحية أخري ، فإن قائمة الدخل تساعد المستخدمين علي تحديد خطر (درجة عدم التأكد) عدم تحقيق تدفقات معينة ، فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل – الإيرادات ، المصروفات والمكاسب والخسائر – تبرز العلاقة بين هذه المكونات المختلفة . وتسمح هذه المكونات للمستخدم- علي سبيل المثال – بتقدير أثر التغير في الطلب علي منتج الشركة علي الإيرادات والمصروفات (ومن ثم الدخل) . وبنفس الشكل ، فإن الفصل بين الأداء التشغيلي والجوانب الأخرى للأداء في المنشأة يمكن أن يقدم دلائل مفيدة . فلأن العمليات التشغيلية هي عادة الوسائل الأساسية لتوليد الإيراد ومن ثم النقدية ، فإن نتائج العمليات التشغيلية المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة .

وتستخدم قائمة الدخل بواسطة أطراف أخري بخلاف المستثمرين والدائنين . علي سبيل المثال ، يمكن للعملاء استخدام قائمة الدخل في تحديد قدرة المنشأة علي تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة ، كما تقوم إتحادات العمال بدراسة الدخل بصورة دقيقة كأساس للمفاوضات حول الأجور ، وتستخدم الحكومة قوائم دخل الشركات في صياغة السياسة الضريبية والاقتصادية .

وبصفة عامه ينتقد الاقتصاديون المحاسبين دائماً علي تعريفهم الدخل بدعوى أنهم لا يدرجون به العديد من البنود التي تساعدهم في نمو المنشأة وتطويرها . وقد عرف الاقتصادي الشهير **Hicks** الدخل بأنه أقصي قيمة للمنشأة استهلاكها خلال الفترة بحيث تظل في نهاية الفترة بنفس الحالة التي كانت عليها في بدايتها . ومع ذلك ، فإن أية محاولة لقياس حالة منشأة معينة عند أية نقطة زمنية ستكون بلا جدوى بدون وضع وتطبيق عدد من الافتراضات المحددة .

ويدرك المحاسبون أن الاعتراف بمثل هذه العوامل الوصيفة قد يكون مفيداً ، ولكن مشكلة قياسها لم تحل بعد . فالبنود التي يمكن قياسها كمياً بأي درجة من الثقة تستبعد عند تحديد الدخل .

لا يعني ذلك القول بأن إجماليات الدخل موحدة ودقيقة ، فأرقام الدخل تتأثر دائماً بالطرق المحاسبية المستخدمة علي سبيل المثال ، قد تختار إحدى الشركات إهلاك آلاتها علي أساس القسط المتناقص في حين تختار أخري أساس القسط الثابت . وبافتراض تساوي كل العوامل الأخرى ، فإن دخل الشركة سيكون أقل من دخل الشركة الثانية رغم تماثل الشركتين . لذلك فإنه من الضروري التعرف علي نوعية دخل **Quality of Earning** الشركة ، فالشركات التي تستخدم سياسات محاسبية متحررة أو جريئة تقرر عن أرقام دخل أعلي علي المدى القصير . وفي مثل هذه الحالات يمكن القول أن نوعية الدخل منخفضة .

كما تقوم شركات أخري بتوليد الدخل علي المدى القصير نتيجة لأحداث غير تشغيلية أو غير متكررة لا يمكن أن تُتاح علي مدي فترة زمنية طويلة .

٢/٥/٢ قياس الأرباح (الدخل) Measuring Income

مدخل الحفاظ علي رأس المال ومدخل الصفقات

Capital Maintenance Approach Versus Transaction Approach

يقوم تعريف **Hicks** للدخل علي طرح صافي الأصول (الأصول – الالتزامات) في بداية الفترة من صافي الأصول في نهايتها وتعديل الناتج بأية استثمارات إضافية وأية توزيعات خلال الفترة . ويعرف ذلك بمدخل الحفاظ علي رأس المال أو مدخل التغير في حقوق الملكية وهو يأخذ صافي الأصول أو قيم رأس المال بناء علي تقييم معين لها (مثل التكلفة التاريخية أو التدفقات

النقديـة المخصـومة أو التكلفـة الجاريـة أو القيمـة السـوقية العادلـة) ويقيس الـدخل بالفرق بين قيم راس المال في نقطتين زمنيتين .

وبفـرض أن إحـدى الشـركات بـدأت بصـافي أصـول قـدرة ٢٠٠٠٠ جنيـة وأنهت العـام بصـافي أصـول قدره ٤٠٠٠٠ جنيـة وأنـه خـلال هذه الفتـرة بلغت الاسـتثمارات الإضـافية للمـلاك ١٠٠٠٠ جنيـة والتوزيعـات علـيهم ٢٠٠٠ جنيـة فإن حساب صـافي دخل الفتـرة باستخدام مـدخل الحفـاظ علـي رأس المـال يكـون كما يلي :

صافي الأصول في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧	٤٠٠٠٠
صافي الأصول في ١ يناير ٢٠٠٧	٢٠٠٠٠
الزيادة في الأصول	٢٠٠٠٠
يضاف: التوزيعات المعلنة خلال العام	٢٠٠٠
يطرح: استثمارات الملاك خلال العام	(١٠٠٠٠)
صافي دخل السنة ٢٠٠٧	١٢٠٠٠

وهناك نقطـة ضعف أساسية فـي مـدخل الحفـاظ علـي رأس المـال ، وهـي أن المعلومــات التفصـيلية المتعلقــة بمكونــات الـدخل تكـون غيــر متاحــة لأن قــيم الإيرادات والمصروفات تكون غير متاحة لقارئ القوائم المالية .

ويقم الإجراء البديل بقياس الصفقات الأساسـية المتعلقـة بالـدخل التـي حـدثت خلال الفترة وتلخيصها في قائمة دخل ، ويطلـق علـي هذه الطريقـة عـادة مـدخل الصفقات ، وهي الطريقة المألوفة والشائعة . ويركـز هذا المـدخل علـي الأنشطة التي حدثت خلال فترة زمنية معينة . فبدلاً من عـرض تغير صـافي فقط ، فإنهـا تفصـح عـن مكونـات هذا التغيـر ، كمـا يمكـن مـن تصـنيف الـدخل علـي أسـاس العملاء ، خطوط الإنتاج ، الوظائف أو تصنيفه إلي دخل تشغيلي ، دخل مستمر وغير مستمر، دخـل منتظم وغيـر منـتظم . ويتطلـب مـدخل الصـفقات فـي قيـاس

الدخل استخدام حسابات الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والتي لا يمكن إعداد قائمة الدخل بدونها .

وعموماً لأغراض تحديد صافي دخل فترة معينة ينبغي قياس عنصرين أساسيين هما :-

A. سعر السلع المبيعة والخدمات المقدمة وهو ما يعلق عليه محاسبياً بمصطلح الأداء **Reveanes** .

B. تكلفة السلع والخدمات المستخدمة وهو ما تعلق عليه محاسبياً مصطلح المصروفات **Expenses** .

وعادة ما تستخدم مصطلحات مختلفة لوصف أنواع الإيرادات المختلفة، علي سبيل المثال يطلق علي الإيراد المكتسب عن طريق شركات الخدمات العقارية بالعمولات المكتسبة **Commissions Earned** ، وفي مجال المهن الحرة يطلق علي الإيراد الإثبات **Fees** أما الوحدات الاقتصادية التي تبيع السلع فعادة ما يستخدم مصطلح مبيعات **Sales** لوصف حساب إيرادها الرئيسي ، وكذلك فأن الكثير من الوحدات تحصل علي إيراد من تأخير جزء من عقاراتها للغير ويطلق علي ذلك الإيراد إيجار مكتسب **Reut Earacd** ، وأيضاً هناك نوع أخر من الإيراد هو الفائدة المكتسبة **Interest Earned** (الفائدة علي أوراق القبض أو حسابات الأنواع بالبنوك) .

ويتحقق الإيراد ويتم إثباته في السجلات المحاسبية في الوقت الذي تقدم فيه الخدمة إلي العميل أو عند تسليم البضاعة المبيعة ، وتعتبر نقطة البيع **Point of Sale** هي النقطة التي تعترف عندها بالإيراد بغض النظر عما إذا كان العميل قد سدد نقداً أو وعد بالتسديد فيما بعد .

أما المصروفات فهي تكلفة البضاعة والخدمات المستخدمة في عملية الحصول علي الإيراد وكأمثلة علي ذلك الأجور والمرتبات ،ومصروفات

الإعلان والتليفون واستهلاك المباني والمعدات والآلات ، وأحياناً ما يشار إلي المصروفات بأنها تكلفة إنجاز العمل **Cost of Doing Business** علي اعتبار أنها تمثل تكلفة الأنشطة المختلفة لإدارة الوحدة الاقتصادية .

وعند أعداد قائمة الدخل وتحديد صافي الدخل لفترة زمنية معينة يستخدم مبدأ المقابلة **Matching Principlc** ويشير مصطلح المقابلة إلي العلاقة النقدية الموجودة بين مصروفات معينة والإيراد المحقق كنتيجة لحدوث تلك المصروفات ، وبإيجاز يجب مقابلة الإيراد بالمصروفات التي ساهمت في توليد ذلك الإيراد ، وعند إجراء المقابلة بينهما في قائمة الدخل يجب أثبات كل الإيراد المكتسب أولاً ثم تطرح منه كل المصروفات التي ساهمت في تحقيق ذلك الإيراد .

٣/٥/٢ بيانات عناصر قائمة الدخل Element of the Income Statement

أرباح وخسائر الفترة

يتم تسجيل بنود الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل إلا في حالة وجود معيار أو تفسير يتطلب غير ذلك .

يتم تسجيل جميع البنود الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل متضمنة تأثير التغيرات في التقديرات المحاسبية. وقد تؤدي إلي عدم إدراج بعض البنود ضمن الأرباح والخسائر مثل تصحيح الأخطاء وأثر التغير في السياسات المحاسبية كما هو وارد في معيار المحاسبة المصري رقم **(٥).**

هناك معايير أخري تتعامل مع تعريف الإيراد والمصروفات التي لا يتم إدراجها ضمن الأرباح والخسائر مثل فائض التقييم (معيار المحاسبة المصري رقم **(١٠)**). الأرباح والخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية لعملية تشغيل

أجنبية (معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) وأيضاً الأرباح والخسائر الناتجة من إعادة تقييم الأصول المتاحة للبيع ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)) .

يعد مدخل الصفقات في قياس الدخل أفضل من مدخل الحفاظ علي رأس المال لأنه يوفر معلومات عن عناصر الدخل العناصر الأساسية لقائمة الدخل هي:

الإيرادات: هي تدفقات داخلة أو زيادات أخري في أصول منشأة معينة تسوية لالتزامها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخري تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة .

المصروفات: هي تدفقات خارجة أو أي استخدام للأصول أو التحمل بالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات القيام بأية أنشطة أخري تشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة .

المكاسب: هي زيادات في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة بإستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمار الملاك .

الخسائر: هي إنخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للوحدة بإستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات علي الملاك .

وتأخذ الإيرادات العديد من الأشكال مثل المبيعات ، الأتعاب ، الفوائد ، التوزيعات ، الإيجار. كما تأخذ المصروفات أيضاً العديد من الأشكال مثل تكلفة البضاعة المباعة ، الإهلاك ، الفوائد ، الإيجار ، المرتبات والأجور ، والضرائب . كما أن المكاسب والخسائر أيضاً لها عدة أنواع ، فقد تنتج من بيع استثمارات ، بيع أصول ثابتة أو تسوية التزامات ، أو تخفيض قيم بعض الأصول **Write - offs** نتيجة للتقادم أو الحوادث أو بسبب السرقة .

وتعتمد التفرقة بين الإيرادات والمكاسب والتفرقة بين المصروفات والخسائر إلي حد كبير علي الأنشطة النمطية للمنشأة . علي سبيل المثال ، فإن

سعر بيع الاستثمارات التي تبيعها شركة التأمين سوف يصنف بصفة عامة علي أنه إيراد ، في حين أن الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية عند بيع استثمارات شركة صناعية سوف يصنف علي أنه مكسب أو خسارة . ويرجع هذا الاختلاف في المعالجة إلي أن بيع الاستثمارات في شركة التأمين يعد جزءاً من عملياتها المنتظمة في حين يعد كذلك في الشركة الصناعية .

ولا يجب الإقلال من أهمية التقرير عن مثل هذه العناصر ، لأنه بالنسبة لأغلب متخذي القرارات فإن القوائم المالية تعتبر دائماً أكثر إفادة من القوائم في مجملها . وكما سبق الإشارة ، فإن المستثمرين والدائنين يهتمون بالتنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد الخاصة بالدخل والتدفقات النقدية في المستقبل . فالإيرادات ، المصروفات والمكاسب والخسائر تأتي نتيجة للعديد من الأحداث والأنشطة التي تختلف في درجة ثباتها وخطرها والقابلية للتنبؤ بها . وعن طريق التقرير عن هذه العناصر لقائمة الدخل ببعض التفصيل وبصورة مقارنة مع بيانات السنوات السابقة ، يكون متخذوا القرارات أكثر قدرة علي تقدير الدخل والتدفقات النقدية في المستقبل .

البيانات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب قائمة الدخل كحد أدني:

(A) الإيرادات .

و**(B)** تكلفة التمويل

و**(C)** نصيب المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

و**(D)** الضرائب الدخلية .

و**(E)** أي قيمة تمثل إجمالي:

(١) الربح والخسارة بعد الضرائب الناتج عن عدم استمرار نشاط معين

(٢) الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتج عن قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع لأصول ، أو عن استبعادها والتي تمثل عمليات غير مستمرة .

و**(G)** الربح أو الخسارة .

يتم الإفصاح عن البنود التالية في صلب قائمة الدخل كتبويب لأرباح أو خسائر الفترة :

(A) نصيب الأقلية .

(B) نصيب مساهمي الشركة الأم .

ويتم عرض بنود أخري إضافية أو عناوين أو مجاميع أخري في صلب قائمة الدخل إذا كان ذلك من الضروري لسلامة عرض الأداء المالي للمنشأة.

يختلف تأثير الأنشطة المختلفة للمنشأة والمعاملات والأحداث من حيث مستوي استقرارها ومخاطر التوقع . ولذلك فإن الإفصاح عن عوامل الأداء تساعد في تفهم النتائج المحققة وتقدير النتائج المستقبلية . ويتم إضافة بنود أخري في صلب قائمة الدخل كما يمكن أيضاً استخدام الشرح وإعادة ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عوامل الأداء ، وتتضمن العوامل التي تؤخذ في الاعتبار الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة مكونات الإيرادات والمصروفات ، ومثال ذلك عندما يقوم بنك ما بتعديل البيانات السابق ذكرها تطبيقاً للشروط والمتطلبات الواردة في الفقرات **"٩"** إلي **"١٧"** من معيار المحاسبة رقم **(١٩)** الخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة . ولا يجب عمل مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا في حالة توفر الشروط الواردة في الفقرة **"٣٤"** من هذا المعيار .

لا يتم عرض أي بند من بنود الإيرادات والمصروفات كبنود غير عادية سواء في صلب قائمة الدخل أو ضمن الإيضاحات .

المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات

يجب أن تعرض المنشأة سواء في قائمة الدخل أو في الإيضاحات بنود الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية كل علي حده بناء علي طبيعة وقيمة البند .

هناك بعض الحالات تستوجب عرض بنود الإيرادات والمصروفات بصفة مستقلة:

(A) تخفيض المخزون إلي صافي القيمة الاستردادية أو تخفيض الأصول الثابتة قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد ذلك التخفيض .

و**(B)**إعادة هيكلة الأنشطة أو رد أي من المخصصات التي تتعلق بها.

و**(C)** استبعاد أصول ثابتة .

و**(D)** استبعاد استثمار

و**(E)** توقف نشاط .

و**(G)** تسوية نزاعات .

و**(H)** رد مخصصات أخري .

علي المنشأة أن تعرض تحليلاً لمصروفاتها باستخدام تبويباً يعتمد إما علي طبيعة المصروفات أو علي وظيفتها داخل المنشأة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة .

علي المنشأة أن تعرض تحليلاً لمصروفاتها باستخدام تبويباً يعتمد إما علي طبيعة المصروفات أو علي وظيفتها داخل المنشأة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة .

يفضل أن تعرض المنشأة التحليل السابق ذكره في الفقرة "٨٨" في صلب قائمة الدخل .

يتم بنود المصروفات تفصيلياً وذلك لإلقاء الضوء علي الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث الدورية وإمكانية تحقيق أرباح أو خسائر ومدي توقع ذلك. ويمكن توفير هذه البيانات باستخدام أي من النموذجين التاليين:

(A) النموذج الأول للتحليل هو طريقة وظيفة المصروف (طريقة تكلفة المبيعات)

ويتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو تكلفة أنشطة البيع والتوزيع أو الأنشطة الإدارية . علي سبيل المثال . لابد أن تفصح الشركة علي الأقل عن تكلفة المبيعات في هذه الطريقة منفصلة عن باقي المصروفات .

ومثال علي طريقة تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها ما يلي:

المبيعات (الإيرادات)	x	
تكلفة المبيعات (الحصول علي الإيراد)	(x)	
مجمل الربح		x
إيرادات أخري		x
مصروفات توزيع		(x)
مصروفات إدارية		(x)
مصروفات أخري		(x)
الربح		XXX

هذه الطريقة تستطيع إمداد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات أكثر إفادة عن طريق تصنيف المصروفات وفقاً لطبيعتها ولكن تخصيص المصروفات طبقاً لوظيفتها ربما يحتاج إلي استخدام الحكم الشخصي بدرجة كبيرة .

(B) النموذج الثاني للتحليل هو طريقة طبيعة المصروف

يتم عرض المصروفات في قائمة الدخل وفقاً لطبيعتها (مثال ذلك الإهلاكات ، مشتريات مواد خام ، مصروفات نقل ، مزايا عاملين ومصروفات

إعلان) ولا يتم إعادة توزيعها علي الوظائف المختلفة داخل المنشأة . هذه الطريقة ربما تكون سهلة في تطبيقها لأنها لا تحتاج إلي إعادة تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها

ومثال لهذا التصنيف باستخدام طريق تحليل طبيعة المصروف كما يلي:

إيرادات		x
إيرادات ومكاسب أخري		x
التغير في مخزون إنتاج تام ومخزون تحت التشغيل	x	x
مواد خام ومستهلكات مستخدمة	x	
تكلفة مزايا عاملين	x	
مصروف إهلاكات وإستهلاكات	x	
مصروفات أخري	x	
إجمالي المصروفات		(x)
الربح		XX

يجب علي المنشآت التي تبوب مصروفاتها طبقاً لوظيفة المصروف أن تعرض إفصاحاً إضافياً عن المعلومات التي تبين طبيعة المصروف بما في ذلك مصروف الإهلاك والاستهلاك ومصروفات العاملين .

إن الاختيار بين طريقة تحليل المصروفات حسب وظيفتها أو تحليل المصروفات وفقاً لطبيعتها يعتمد علي أسس تاريخية أو طبيعة صناعة الشركة. كلتا الطريقتين تعطي دلائل أن التكاليف تختلف مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لمستوي مبيعات وإنتاج الشركة. وهذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها وعلي الرغم من أن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في تنبؤات التدفقات المستقبلية.

إلا أن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تصنيف المصروفات طبقاً لوظيفتها .

يجب علي المنشأة أن تفصح سواء في صلب قائمة الدخل أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن التوزيعات التي تمت خلال الفترة المالية إلي أصحاب حقوق الملكية ونصيب السهم منها .

وفيما يلي نموذج يوضح قائمة دخل معيارية طبقاً لملحق معيار المحاسبة المصري رقم **(١)** .

قائمة الدخل

شركة .....

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

	٢٠٠٧	٢٠٠٦
المبيعات / الإيرادات	X	X
تكلفة المبيعات / الحصول علي الإيرادات	(x)	(x)
مجمل الربح	X	X
إيرادات تشغيل أخري	X	X
مصروفات التوزيع	(x)	(x)
مصروفات إدارية وعمومية	(x)	(x)
مصروفات تشغيل أخري	(x)	(x)
الأرباح الناتجة من التشغيل	X	X
مصاريف تمويلية	(x)	(x)
إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة	X	X
الأرباح قبل الضرائب	X	X
ضريبة الدخل	(x)	(x)
ربح الفترة	X	X
(يخصم منها)	X	X
أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم	X	X
حقوق الأقلية	X	X

٦/٢ قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

١/٦/٢ الغرض من قائمة التدفقات النقدية

Purpose of the Statement of cash Flows

لاشك أن أحد الأهداف الأساسية الثلاثة للتقرير المالي هو تقدير مقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد الخاصة بالتدفقات النقدية . وتعرض كل من قائمة الدخل والميزانية إلي حدما وبصورة ملخصه معلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة خلال الفترة . علي سبيل المثال ، فإن الميزانية الشاملة قد تعرض الأصول الجديدة التي تم اقتناؤها أو الأصول التي تم التخلص منها وكذلك الالتزامات الجديدة التي تحملتها الشركة أو تلك التي قامت بسدادها . كما توفر قائمة الدخل معلومات عن الموارد الناتجة من العمليات وإن لم تكن كلها في صورة نقدية ، ولكن لا تعرض أي من هذه القوائم الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة . وللوفاء بهذه الحاجة يتم إعداد وعرض قائمة مالية جديدة هي قائمة التدفقات النقدية.

أن الغرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة. ولتحقيق هذا الغرض ولمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، فإن قائمة التدفقات النقدية تقرر عما يلي:

١- الآثار النقدية لعمليات المنشاة خلال الفترة. ٢- لصفقاتها الاستثمارية.
٣- لصفقاتها التمويلية. ٤- صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

ويعد التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية وصافي الزيادة أو النقص فيها من الأمور المفيدة ، لأن المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى يريدون أن يعرفوا ما يتعرض له أكثر الموارد سيولة في المنشأة . وعلي ذلك ، فإن قائمة التدفقات النقدية تعد مفيدة لأنها توفر إجابات عن الأسئلة البسيطة والهامة التالية:

١- من أين جاءت النقدية خلال الفترة ؟

٢- فيم استخدمت النقدية خلال الفترة ؟

٣- ما هو مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

٢/٦/٢ محتوي وشكل قائمة التدفقات النقدية

Content and Format of the Statement of Cash Flows

يتم تصنيف المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية إلي ثلاثة أنشطة مختلفة هي الأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية وفيما يلي تعريف كل من هذه التصفيات :

١- **الأنشطة التشغيلية**: وتتضمن الآثار النقدية للصفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل .

٢- **الأنشطة الاستثمارية**: وتتضمن تقديم القروض للغير وتحصيلها، اقتناء الاستثمارات والتخلص منها (سواء استثمارات في ديون أو حقوق ملكية) وكذلك اقتناء الأصول الثابتة والتخلص منها .

٣- **الأنشطة التمويلية**: وتختص ببنود الالتزامات وحقوق الملكية وتشمل:

(A) الحصول علي رأس المال من الملاك وإمدادهم بعائد علي استثماراتهم أو رد هذه الاستثمارات .

(B) اقتراض الأموال من الدائنين وسداد الأموال المقترضة .

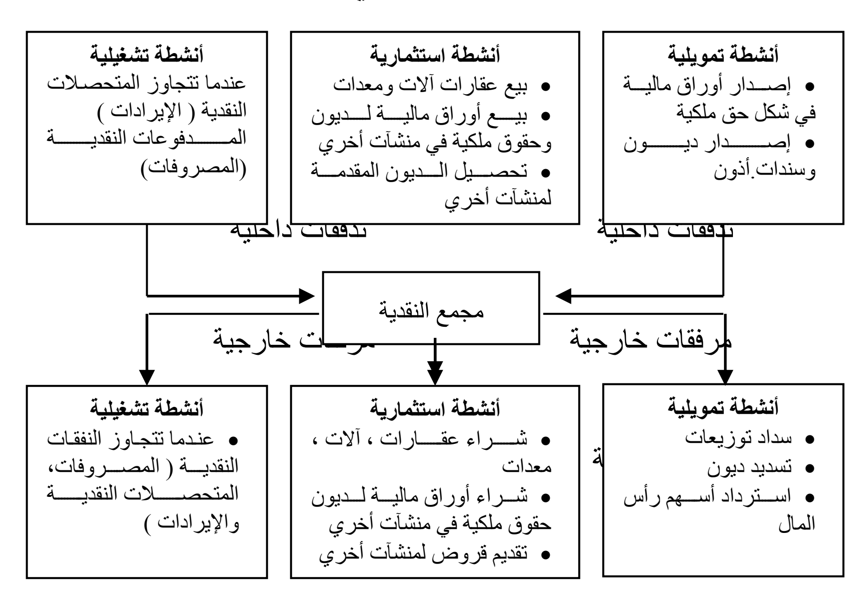
وبتصنيف التدفقات النقدية إلي المجموعات الثلاث السابقة فإن قائمة التدفقات النقدية تأخذ الشكل الأساسي التالي :

قائمة التدفقات النقدية	
تدفقات نقدية من أنشطة تشغيلية	xxx
تدفقات نقدية من أنشطة استثمارية	xxx
تدفقات نقدية من أنشطة تمويلية	xxx
صافي الزيادة (أو النقص) في النقدية	xxx
رصيد النقدية في بداية العام	xxx
رصيد النقدية في نهاية العام	xxx

يعرض الشكل التوضيحي التالي التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة علي أساس النشاط .

وتتمثل قيمة هذه القائمة في أنها تساعد المستخدمين علي تقييم درجة السيولة **Liquidity** واليسر **Financial Flexibity**. وتشير السيولة إلي قدرة المنشأة علي سداد التزاماتها عند الاستحقاق. في حين تشير المرونة المالية إلي قدرة المنشأة علي الاستجابة والتكيف مع الأزمات المالية والاحتياجات والفرص غير المتوقعة .

التدفقات النقدية



التدفقات النقدية مصنفة على اساس النشاط

٣/٦/٢ إعداد قائمة التدفقات النقدية

Preparation of the Statement of Cashflows

غالباً ما تعد معظم الشركات قوائم للتدفق النقدي لهدف تفسير التغير في الرصيد النقدي للشركة عن طريق تلخيص المتحصلات والمدفوعات التي تحدث علي مدي الفترة المحاسبية ، وكثيراً ما تعد قوائم التدفق النقدي شهرياً وسنوياً ، بالإضافة لذلك تعد الكثير من الشركات قوائم مقدرة **Projected** للتدفق النقدي يطلق عليها الموازنات النقدية **Cash Budgets** أو التنبؤات النقدية **Cash Forecasts** حيث تستخدم للتنبؤات بالمتحصلات والمدفوعات النقدية المتوقعة في الفترات المحاسبية المقبلة مما يمكن للمدير تخطيط أنشطة الأقتراض والاستثمار حتى تتجنب النقص أو الزيادة الكبيرة في الأرصدة النقدية .

تناولت أدبيات المحاسبة بالتفصيل أسس إعداد ومحتوي قائمة التدفقات النقدية ويعد العرض في هذا الفصل مجرد مدخل وإشارة إلي وجود قائمة التدفقات النقدية .

وعادة ما نستقي المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية من[1]:

١- الميزانيات المقارنة. ٢- قائمة الدخل الحالية. ٣- البيانات الخاصة ببعض العمليات المنتقاة.

ويتضمن إعداد قائمة التدفقات النقدية من هذه المصادر الخطوات التالية:

١- تحديد النقدية المتولدة من العمليات.

٢- تحديد النقدية المتولدة من أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

٣- تحديد التغير (الزيادة أو التخفيض) في النقدية خلال الفترة.

---

[1] أرسي معيار المحاسبة المصري رقم (٤) متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية والإفصاحات المرتبطة بها. وهي تشير إلي أهمية قائمة التدفقات في إعطاء القارئ أساساً لتقييم قدرة المنشأة علي توليد النقدية وما في حكمها واحتياج المنشأة إلي استخدام هذه التدفقات النقدية .

٤- تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية ونهاية الفترة

ويعرض المثال البسيط التالي كيفية تطبيق هذه الخطوات في إعداد قائمة التدفقات النقدية:

في أولي سنوات النشاط أصدرت شركة السلام في ١ يناير ٢٠٠٧ عدد ٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة أسمية ١٠ ج للسهم وحصلت ٥٠٠٠٠٠ ج نقداً. وقامت الشركة بممارسة نشاطها علي مدار السنة الأولي ، وقد ظهرت الميزانيات المقارنة في بداية ونهاية سنة ٢٠٠٧ كما يلي :-

ميزانيات شركة السلام

	٢٠٠٧/١٢/٣١	٢٠٠٧/١/١	الزيادة / النقص
الأصول			
النقدية	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠ زيادة
حسابات المدينين	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠ زيادة
الجملـــة	٨٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	
الالتزامات وحقوق الملكية :			
حسابات الدائنين	١٠٠٠٠٠	**صفر**	١٠٠٠٠٠ زيادة
أسهم عادية	٥٠٠٠٠٠	**صفر**	٥٠٠٠٠٠ زيادة
أرباح محتجزة	٢٠٠٠٠٠	**صفر**	٢٠٠٠٠٠ زيادة
الجملـــة	٨٠٠٠٠٠	**صفر**	

وكانت قائمة الدخل والمعلومات الإضافية لشركة السلام كما يلي :

قائمة دخل شركة السلام

عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

الإيرادات	١٥٠٠٠٠٠
مصروفات التشغيل	١٠٠٠٠٠٠
الدخل قبل الضرائب	٥٠٠٠٠٠
مصروفات ضريبة الدخل	١٠٠٠٠٠
صافي الدخل	٤٠٠٠٠٠

معلومات إضافية:

تم سداد توزيعات قدرها ١٥٠٠٠٠ ج خلال العام

وتتحدد النقدية المتولدة من العمليات (الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية) عن طريق تحويل صافي الدخل من أساس الاستحقاق إلي الأساس النقدي . ويتحقق ذلك عن طريق إضافة بنود قائمة الدخل التي لا تؤثر علي النقدية إلي صافي الدخل أو طرحها منه . ولا يتطلب هذا الإجراء تحليل قائمة دخل السنة الحالية فقط وإنما تحليل الميزانيات المقارنة أيضاً وكذلك بيانات المعاملات المنتقاة.

ويظهر تحليل الميزانيات المقارنة لشركة السلام أن هناك بندين يبرزان الإيرادات أو الأعباء غير النقدية في قائمة الدخل وهي:

١- الزيادة في حسابات المدينين وقدرها ٤٠٠٠٠٠ جنية تعكس الزيادات غير النقدية في الإيرادات.

٢- الزيادة في حسابات الدائنين وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنية تعكس المصروفات غير النقدية. وللوصول للنقدية المتولدة من العمليات ، يلزم طرح الزيادة في حسابات المدينين من صافي الدخل ورد الزيادة في حسابات الدائنين إلي صافي الدخل . ونتيجة للتعديلات الخاصة بحسابات المدينين والدائنين تتحدد النقدية المتولدة من العمليات بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية طبقاً للحساب التالي:

صافي الدخل		**٤٠٠٠٠٠ جنية**
تعديلات تسوية صافي الدخل إلي صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية:		
الزيادة في حسابات المدينين	**٤٠٠٠٠٠**	
الزيادة في حسابات الدائنين	**١٠٠٠٠٠**	**(٣٠٠٠٠٠)**
صافي النقدية المتولدة من العمليات		**١٠٠٠٠٠**

وتصنف الزيادة في الأسهم العادية وقدرها ٥٠٠٠٠٠ جنية نتيجة إصدار ٥٠٠٠٠ سهم نقدي كنشاط تمويلي ، كما أن سداد ١٥٠٠٠٠ جنية كتوزيعات نقدية يعتبر نشاط تمويلي أيضاً . ولما كانت الشركة قد قامت باستئجار أصولها الثابتة ، فإنها لم تقم بأية أنشطة استثمارية خلال العام . وبذلك تظهر قائمة التدفقات النقدية للشركة عن سنة ٢٠٠٧ كما يلي :-

شركة السلام

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

الزيادة (النقص) في النقدية .

البيان		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل		**٤٠٠٠٠٠**
تسويات تعديل صافي الدخل إلي صافي النقدية المتولدة من العمليات التشغيلية:		
الزيادة في حسابات المدينين	**(٤٠٠٠٠٠)**	
الزيادة في حسابات الدائنين	**١٠٠٠٠٠**	**(٣٠٠٠٠٠)**
صافي النقدية المتولدة من العمليات التشغيلية		**١٠٠٠٠٠**
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم عادية	**٥٠٠٠٠٠**	
سداد توزيعات نقدية	**١٥٠٠٠٠**	
صافي النقدية المتولدة من العمليات التمويلية		**٣٥٠٠٠٠**
صافي الزيادة في النقدية		**٤٠٠٠٠٠**
رصيد النقدية في بداية العام		**صفر**
رصيد النقدية في نهاية العام		**٤٠٠٠٠٠**

وتتفق الزيادة في النقدية المقرر عنها في قائمة التدفقات النقدية وقدرها ٤٠٠٠٠٠ جنية مع الزيادة في حساب النقدية المحسوبة من الميزانيات المقارنة وقدرها ٤٠٠٠٠٠ جنية أيضاً .

٧/٢ قائمة التغيرات في حقوق الملكية

The Statement of Changes in Equity

يجب علي المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتوضح في صلبها ما يلي:

(A) صافي الربح أو الخسارة عن الفترة .

و **(B)** كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر – والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقاً لما تتطلبه معايير أخري مجموع هذه البنود .

و**(C)** إجمـالي البنـود الناتجـة مـن **(A)** و**(B)** أعـلاه موضـحاً بـه بصـورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية .

و**(D)** لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء .

يجب أن يتم أيضاً عرض ما يلي سواء ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات:

(A) المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية بصفتهم مع الإفصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة .

و**(B)** رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة .

و**(C)** تحليل ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل بنود الاحتياطيات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.

أن التغير في حقوق الملكية في المنشأة فيما بين تاريخيين لميزانيتين متتاليتين يعكس الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقاً لأساس التقييم المتبع والمفصح عنه في القوائم المالية . وباستثناء التغير الناتج عن المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال وإعادة شراء أسهم الشركة (أسهم الخزينة) والتوزيعات والتكلفة المباشرة المتعلقة بهذه المعاملات فإن التغير في حقوق الملكية يتمثل في الأرباح الناتجة من أنشطة المنشأة سواء من خلال قائمة الدخل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية تطبيقاً للمعايير .

يتطلب هذا المعيار ضرورة تضمين أرباح وخسائر الفترة بكافة بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها خلال الفترة ما لم يتطلب معيار آخر خلاف ذلك . فهناك معايير أخري تتطلب الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر

مباشرة كتغير في حقوق الملكية (مثل الارتفاع أو الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم وبعض فروق العملة والمكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتاحة للبيع ، والمبالغ المتعلقة بالضريبة الحالية أو المؤجلة). وحيث إنه من المهم أخذ كافة بنود الإيرادات والمصروفات لتقييم التغير في مركز المنشأة المالي بين تاريخيين للميزانية، لذا فقد تطلب هذا المعيار ضرورة عرض قائمة التغير في حقوق الملكية والتي تلقي الضوء علي إجمالي إيرادات ومصروفات المنشأة بما في ذلك تلك الإيرادات والمصروفات التي اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية .

يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم **(٥)** أن يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا سمح معيار مصري آخر بخلاف ذلك . ويتطلب ذات المعيار أيضاً أن يتم إثبات تصحيح الأخطاء بأثر رجعي إلا إذا كان ذلك غير عملي ، ويتم إجراء هذه التسويات بحساب الأرباح (الخسائر) المرحلة إلا إذا تطلب معيار محاسبي آخر إثبات هذا الأثر بحساب آخر من حسابات حقوق الملكية . وقد تتطلب بعض المعايير المحاسبية المصرية الأخرى إدراج الأرباح والخسائر الناتجة عن فائض أو عجز إعادة التقييم وبعض فروق العملات الأجنبية مباشرة كتغير في حقوق مثلها مثل التعاملات الرأسمالية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية بالمنشأة. وحيث إنه من المهم أخذ كل الأرباح والخسائر في الاعتبار عند تقييم التغير في المركز المالي للمنشأة بين تاريخي الميزانيتين المتتاليتين، فإن هذا المعيار يتطلب إعداد قائمة ضمن القوائم المالية تظهر إجمالي الأرباح والخسائر للمنشأة متضمنة أيضاً البنود التي تم إدراجها مباشرة في حقوق الملكية . وتتطلب الفقرة **" ٩٦ (د) "** أن يتم الإفصاح بقائمة التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التسويات التي تمت لكل من مكونات حقوق الملكية لإثبات اثر التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح

الأخطاء كل علي حدة . ويتم الإفصاح عن هذه التسويات لكل سنة من السنوات السابقة التي تم عرضها وكذلك لأرصدة أول المدة .

تتحقق متطلبات الفقرة " ٩٦ " ، " ٩٧ "عن طريق قائمة التغير في حقوق الملكية في شكل جداول توضح تسوية أرصدة أول المدة وصولاً لأرصدة آخر المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية المتضمنة في هاتين الفقرتين .

قائمة التغير في حقوق الملكية

شركة أ ب ج

عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦

	رأس المال	الاحتياطي القانوني	الاحتياطيات (تذكر تفصيلاً)	احتياطي إعادة التقييم	الأرباح المرحلة	الإجمالي
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	x		x	(x)	x	x
التغيرات في السياسات المحاسبية					(x)	(x)
الرصيد المعدل	x	x	x	(x)	x	x
الفائض من إعادة تقييم الأصول				x		x
العجز من إعادة تقييم الاستثمارات				(x)		x
صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر بها قائمة الدخل				x	(x)	x
صافي ربح العام					x	x
المحول للاحتياطي القانوني		x			(x)	
توزيعات الأرباح					(x)	(x)
رصيد أسهم النقدية	x					x
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	x		x	(x)	x	x
العجز من إعادة تقييم الأصول				(x)		(x)
الفائض من إعادة تقييم الاستثمارات				x		x
صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر بها قائمة الدخل				(x)	(x)	(x)
صافي ربح العام					x	x
المحول للاحتياطي القانوني		x			(x)	
توزيعات الأرباح					(x)	(x)
إصدار أسهم من الاحتياطيات	x		x		(x)	
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	x	x	x	(x)	x	x

٨/٢ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١/٨/٢ مكونات الإيضاحات المتممة

يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:

(A) عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة.

و**(B)** الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والتي لم يتم عرضها في صلب الميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية .

و**(C)** بيانات إضافية وخاصة تلك التي لم يتم عرضها في صلب الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات إلا أنها قد تكون لازمة لتفهم أي من هذه القوائم .

يجب أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كلما كان ذلك ممكناً علي نحو منتظم بحيث يكون مرتبة بصورة مسلسلة ، ويجب الإشارة أمام كل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية إلي الفقرة الخاصة بها في الإيضاحات .

لكي يتسنى للمستخدم أن يتفهم القوائم المالية ويتمكن من مقارنتها بالمنشآت الأخرى فإنه عادة ما يتم عرض الإيضاحات بالترتيب التالي:

(A) عبارة تؤكد التوافق مع معايير المحاسبة المصرية .

و**(B)** ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة .

و**(C)** المعلومات المؤيدة للبنود الظاهرة في كل قائمة مالية بترتيب كل بند في القوائم المالية ويترتب عرض كل قائمة .

و**(D)** الإيضاحات الأخرى والتي تتضمن :

- الالتزامات المحتملة والارتباطات التعاقدية الأخرى غير المدرجة بالقوائم المالية .

- الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية .

في بعض الأحوال ، قد يكون من الضروري أو المفضل أن يختلف ترتيب بعض البنود في الإيضاحات ، علي سبيل المثال : يمكن دمج المعلومات عن التغيرات في القيمة العادلة مع المعلومات الخاصة بتواريخ استحقاق الأدوات المالية المتعلقة بها وذلك علي الرغم من أن المعلومات الأولي تمثل إفصاحات خاصة بقائمة الدخل بينما ترتبط المعلومات الأخيرة بالميزانية ، وعلي الرغم من ذلك يجب الالتزام بنمط منتظم للإيضاحات كلما كان ذلك ممكناً .

يمكن عرض معلومات إضافية عن أساس إعداد القوائم المالية وبعض السياسات المحاسبية المحددة بصورة منفصلة .

٢/٨/٢ عرض السياسات المحاسبية المتبعة

يجب أن تفصح المنشأة عن ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة بحيث يوضح:

(a) أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية .

و**(b)** السياسات المحاسبية الأخرى المتبعة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية .

بالإضافة إلي القواعد المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ، فإنه من الضروري علي مستخدم القوائم المالية أن يكون علي دراية بأسس التقييم المستخدمة (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تمثل الأسس التي أعدت القوائم المالية بناء عليها.وعند استخدام أكثر من أساس في القوائم المالية (مثل إعادة تقييم أصل معين غير متداول) يمكن الاكتفاء بالإشارة إلي نوع الأصل أو الالتزام الذي طبق عليه أساس التقييم .

عند تحديد الحاجة إلي الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها ، فعلي الإدارة تقييم

ما إذا كان هذا الإفصاح سوف يساعد المستخدمين علي تفهم الطريقة التي تم بموجبها تأثير الأحداث والمعلومات علي نتائج الأعمال والمركز المالي .

علي كل منشأة أن تأخذ في الاعتبار طبيعة النشاط والسياسات التي يتوقع المستخدم الإفصاح عنها . مثال ذلك أن تفصح المنشآت عن السياسة المحاسبية تجاه ضريبة الدخل .

وعندما يكون للمنشأة أعمالاً خارجية أو معاملات بالعملات الأجنبية فإنه يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم العملات الأجنبية ، وتحليل هذه المكاسب والخسائر كلما كان ذلك ممكناً .

في حالة عرض القوائم المالية المجمعة يجب الإفصاح عن سياسة تحديد الشهرة ونصيب حقوق الأقلية .

تعد أي سياسة محاسبية هامة حتى إذا كانت المبالغ المرتبطة بها في الفترة الحالية أو السابقة غير مؤثرة . ويجب أيضاً الإفصاح عن أي سياسة محاسبية غير مرتبطة بمعايير المحاسبة المصرية .

علي المنشأة أن تفصح في ملخص بأهم السياسات المحاسبية أو في إيضاحات أخري الحكم الشخصي – بخلاف ذلك المتعلق بالتقديرات – الذي مارستة الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها الأثر الأكبر في المبالغ التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية .

في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة تقوم الإدارة باتخاذ أحكام شخصية مختلفة – بخلاف تلك المتعلقة بالتقديرات – والتي من الممكن أن يكون لها تأثير جوهري علي المبالغ التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية . فعلي سبيل المثال تمارس الإدارة الحكم الشخصي في تحديد:

(A) ما إذا كانت الأصول المالية هي استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .

و**(B)** متي يتم تحويل جميع المخاطر والمكاسب الأساسية لملكية الأصول المالية إلي منشآت أخرى .

و**(C)** ما إذا كانت عملية مبيعات معينة هي في جوهرها ترتيبات تمويلية. وبالتالي فهي لا تنتج إيراداً .

و**(D)** ما إذا كان جوهر العلاقة بين المنشأة ومنشأة أخري لأغراض خاصة يشير إلي أن المنشأة الأخرى ذات الأغراض الخاصة تسيطر عليها المنشأة .

تعتبر بعض الإفصاحات مطلوبة أيضاً بموجب معايير أخرى فمثلاً معيار المحاسبة المصري رقم **(١٧)** يتطلب أن تفصح المنشأة عن الأسباب التي تجعل ملكية المنشاة لا تمثل سيطرة علي منشأة مستثمرة فيها بالرغم من أن أكثر من نصف حقوق التصويت مملوك بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة . كما يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم **(٣٤)** الخاص بالاستثمار العقاري الإفصاح عن الضوابط التي وضعتها المنشأة لفصل الاستثمارات العقارية المملوكة بمعرفة المنشأة والعقارات المحتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط العادي وذلك عندما يكون تبويب العقارات صعباً.

٣/٨/٢ المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة

يجب علي المنشأة أن تفصح في الإيضاحات المعلومات الخاصة بالافتراضات الأساسية المستقبلية وأسس التقديرات غير المؤكدة في تاريخ الميزانية التي لها مخاطر هامة ربما تسبب تسويات هامة لقيم الأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي .

بالنسبة لتلك الأصول والالتزامات يجب أن تتضمن الإيضاحات البيانات الخاصة بما يلي:

(A) طبيعتها .

و**(ب)** القيمة المرحلة في تاريخ القوائم المالية .

إن تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يحتاج لتقدير أثر الأحداث غير المؤكدة علي تلك الأصول والالتزامات في تاريخ الميزانية مثل ذلك: في حالة غياب القيمة السوقية المستخدمة في قياس الأصول والالتزامات التالية ، فإن التقديرات المستقبلية ضرورية لقياس إمكانية قيمة الأصول الثابتة وتأثير التطورات التكنولوجية علي المخزون ومخصصات خاضعة لنتائج مستقبلية لازالت قائمة والتزامات مزايا عاملين طويلة الأجل مثل التزامات صندوق المعاشات .

هذه التقديرات تتطلب افتراضات عن تسوية أخطار متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم ، والتغيرات المستقبلية في المرتبات والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر علي التكاليف الأخرى .

إن الافتراضات الأساسية والمصادر الأساسية والمصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة المفصح عنها طبقاً للفقرة "١١٦" المتعلقة بالتقديرات تتطلب حكماً مهنياً معقداً لا موضوعياً من الإدارة ، وكلما كان عدد المتغيرات المحتملة والافتراضات التي تؤثر علي القرارات المستقبلية المحتملة غير المؤكدة كبيراً كلما أصبح الحكم المهني أكثر صعوبة وتعقيداً غير موضوعي ، وعادة ما تكون احتمالية التسويات الهامة للقيم المرحلة للأصول والالتزامات أكبر بالتبعية .

مثال علي الإفصاحات التي يتم عرضها في أسلوب يساعد مستخدمي القوائم المالية علي فهم الحكم المهني للإدارة الخاص بالمستقبل والتقديرات الأساسية غير المؤكدة ، كما أن طبيعة المعلومات تختلف طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى ما يلي:

(A) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

و**(B)** مـدي حساسـية القيمـة المرحلـة للطريقـة والافتراضـات والتقـديرات الخاصة بحسابها متضمنة أسباب تلك الحساسية .

و**(C)** القرارات المتوقعة غير المؤكدة والمدى المعقول المحتمل خلال السنة المالية التالية في ضوء القيم المرحلة للأصول والالتزامات المتعلقة بها.

و**(D)** تفسير للتغيرات التي تمت عن الافتراضات السابقة الخاصة بتلك الأصول والالتزامات في حالة ما إذا بقي عدم التأكد.

ليس من الضروري أن تفصح المنشأة عن معلومات الخطة أو التوقعات

عندما يكون من غير العملي الإفصاح عن مدي احتمالية تأثير الافتراضات الأساسية أو المصدر الأساسي للتقدير غير المؤكد في تاريخ الميزانية ، تفصح الشركة أنه بناء علي المعرفة الموجودة أن حدوثه ممكن خلال العام التالي ربما يحتاج إلي تسوية هامة للقيمة المرحلة لتلك الأصول والالتزامات .في كل الحالات علي المنشأة أن تفصح عن الطبيعة والقيمة المرحلة للأصول أو الالتزامات التي يتم تأثيرها بتلك الافتراضات.

الإفصاحات الخاصة بالحكم المهني للإدارة في عملية تطبيق سياسات الشركة المحاسبية لا تتعلق بالإفصاحات للمصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة بالفقرة "١١٦".

بعض الإفصاحات عن الافتراضات المطلوبة أيضاً بموجب معايير أخرى . فمثلاً معيار المحاسبة المصري رقم **(٢٨)** الخاص بالمخصصات يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة المتعلقة بالأحداث المستقبلية والتي تؤثر علي نوعيات المخصصات، كما أن معيار المحاسبة المصري رقم **(٢٥)** الخاص بالأدوات المالية يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية التي يتم إثباتها بالقيمة العادلة ، كما أن

معيار المحاسبة المصري رقم **(١٠)** يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة في تقييم القيم العادلة للأصول الثابتة المعاد تقييمها .

٤/٨/٢ رأس المال

يجب علي المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من أهداف وسياسات وأساليب رأس المال .

وللالتزام يجب علي المنشأة أن تفصح عن الآتي:

(A) المعلومات النوعية عن أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال متضمنة (ولكن ليست مقصورة علي) :

(١) وصف لما تقوم بإدارتة كرأس مال .

و**(٢)** في حالة ما إذا كانت المنشأة تخضع لمتطلبات رأس مال مفروضة من خارجها فيجب الإفصاح عن طبيعة تلك المتطلبات وكيفية تأثير تلك المتطلبات واندماجها مع إدارة رأس المال .

و**(٣)** كيف تحقق المنشأة أهدافها في إدارة رأس المال .

(B) ملخص بالبيانات الكمية لم تديره كرأس مال . فبعض المنشآت تنظر إلي بعض الالتزامات المالية (مثل بعض أنواع القروض المساندة) كجزء من رأس المال . والبعض الآخر ينظر إلي رأس المال بعد استبعاد بعض بنود حقوق الملكية (مثل البنود الناتجة من عمليات التغطية من مخاطر التدفق النقدي) .

(C) أي تغيرات في **(A)** ، **(B)** عن الفترة السابقة .

(D) عما إذا كانت قد التزمت خلال الفترة بمتطلبات رأس المال الخاضعة لها والمفروضة عليها من جهات خارجية .

(E) الآثار المترتبة علي عدم التزام المنشأة بمتطلبات رأس المال هذه والمفروضة عليها من جهات خارجية .

وهذه الافصاحات ينبغي أن تبني علي أساس المعلومات المتوافرة داخلياً بواسطة مسئولي الإدارة الرئيسيين .

قد تقوم المنشأة بإدارة رأس المال بالعديد من الطرق وفي نفس الوقت تكون خاضعة لعدد من المتطلبات المختلفة لرأس المال. فعلي سبيل المثال قد يتضمن اتحاد معين منشآت تقوم بأنشطة التأمين والأنشطة المصرفية. وقد تعمل تلك المنشآت في مناطق جغرافية متعددة. وفي حالة أن الإفصاح المجمع عن متطلبات رأس المال وكيفية إدارة رأس المال لن يوفر معلومات مفيدة أو قد يفسد فهم مستخدم القوائم المالية عن مصادر رأس المال الخاصة بالمنشأة فعلي المنشأة أن توضح معلومات منفصلة لكل متطلب خاص برأس المال الذي تخضع له المنشأة .

٥/٨/٢ إفصاحات أخرى

يجب علي المنشأة أن تفصح عما يلي:

(A) قيمة توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية والتي يتم إثباتها كتوزيعات أرباح للمساهمين خلال الفترة والقيمة المتعلقة بقيمة السهم .

و**(B)** قيمة أية توزيعات متراكمة للأسهم الممتازة لم يتم إثباتها .

يجب علي المنشأة أن تفصح عن البنود التالية إلا إذا كان قد أفصح عنها في البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية:

(A) موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوانها (محل النشاط إذا اختلف عن بلد التأسيس).

و**(B)** شرح ووصف لطبيعة نشاط المنشأة.

و**(C)** أسم الشركة الأم وأسم الشركة المؤسسة للمجموعة.

٩/٢ أسئلة وتطبيقات

(١) عرف باختصار الهدف من الميزانية العمومية .

(٢) عرف الأصول وأذكر خمسة أمثله منها .

(٣) عرف الالتزامات وأذكر مثالين منها .

(٤) وضح المعادلة المحاسبية في صورتين مختلفتين .

(٥) أذكر مصدرين يؤديان إلي زيادة حقوق الملكية .

(٦) لماذا يظهر مجموع الأصول في الميزانية العمومية مساوياً لمجموع الالتزامات وحقوق الملكية بصفة دائمة ؟

(٧) هل يمكن أن تؤدي عملية ما إلي زيادة أو نقص في أحد الأصول دون أن تؤثر علي أصل أخر أو التزام أو حقوق الملكية ؟

(٨) إذا أدت عملية ما إلي نقص في إجمالي الالتزامات دون تأثير علي حقوق الملكية ما التغير الذي يحدث في إجمالي الأصول ؟

(٩) أذكر أمثلة للعمليات التي :

(A) تؤدي إلي زيادة في أحد الأصول ونقص في أصل أخر دون أي تأثير علي الالتزامات أو حقوق الملكية .

(B) تؤدي إلي زيادة كل من إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات دون أي تأثير علي حقوق الملكية .

(١٠) ما المقصود باصطلاح الإيراد ؟ وهل تحصيل النقدية بواسطة الوحدة الاقتصادية يشير إلي أن هناك إيراداً قد أكتسب ؟ أشرح .

(١١) ما المقصود باصطلاح المصروفات ؟ وهل دفع النقدية بواسطة الوحدة الاقتصادية يشير إلي أن هناك مصروفاً قد حدث ؟ أشرح .

(١٢) أشرح أثر التشغيل المربح علي الميزانية العمومية لوحدة اقتصادية معينة ؟

(١٣) هل الإعداد الجيد لقائمة الدخل يوفر قياس دقيق لصافي الدخل عن الفترة أم أنه يمثل قياساً تقريباً لصافي الدخل ؟ أشرح .

(١٤) حدد ما إذا كانت كل قائمة من القوائم المالية التالية ترتبط بلحظة تاريخية محددة أم تمثل فترة زمنية :

(A) الميزانية العمومية .

(B) قائمة الدخل .

(C) قائمة الأرباح المحتجزة .

(١٥) تقسم حياة المنشأة إلي فترات محددة تكون عادة سنة وذلك لقياس نتائج العمليات عن كل فترة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة .

(A) تستند هذه الممارسة علي افتراض محاسبي بأن عمر المنشأة يتكون من سلسلة من الفترات الزمنية وأنة من الممكن قياس نتائج عمليات كل فترة بصورة صحيحة .علق علي مدي صحة وأهمية هذا الإفتراض .

(B) بماذا أثرت هذه الممارسة علي المحاسبة ؟ وما هي علاقتها بمحاسبة الاستحقاق ؟ وما هو أثرها علي القيود المحاسبية والمنهج المحاسبي ؟.

(C) ما هي المشكلة المحاسبية الأساسية التي يخلقها إفتراض وحدة النقد عند وجود تضخم واضح ؟ علق .

(١٦) أخبرك رئيس مجلس الشركة التي تعمل بها كمحاسب رئيسي بأنه غير راض عن الأرقام المحاسبية المستندة إلي التكلفة ، فهو يعتقد أن القيم الاستبدالية ذات فائدة أكبر لمجلس الإدارة من هذه " التكاليف المتقادمة "

(A) أذكر بعض الحجج التي يمكن استخدامها في إقناعه بأن البيانات المحاسبية يجب أن تظل معتمدة علي التكلفة ؟

(B) أذكر بعض الحجج التي تؤيد بها تعديل أرقام التكلفة في القوائم المالية بالتغيرات في المستوي العام للأسعار ، أو علي الأقل إعداد قوائم إضافية معدلة بالتغيرات في المستوي العام للأسعار.

(١٧) متي يعترف بالإيراد بصفة عامة ؟ ولماذا يعتبر تاريخ البيع النقطة التي يعترف عندها بالإيراد عن مجمل عمليات الإنتاج والبيع ؟

(١٨) ما هو الفرق بين المحقق ، القابل للتحقيق ؟ أذكر مثالاً علي استخدام مفهوم القابلية للتحقيق في الاعتراف بالإيرادات ؟

(١٩) أن العناصر التالية متعلقة بالميزانية العمومية الخاصة بشركة مصر المساهمة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ وهي مرتبة بطريقة عشوائية. والمطلوب إعداد الميزانية العمومية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية مع حساب مقدار الأرباح المحتجزة .

الأراضي	٩٠٠٠٠ جنية	المعدات المكتبية	١٠٢٠٠ جنية
الدائنون	٤٣٨٠٠ جنية	المباني	٢١٠٠٠٠
المدينون	٥٦٧٠٠	أسهم رأس المال	٧٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	؟	أوراق الدفع	٢١٣٦٠٠
النقدية	٣٦٣٠٠	ضرائب الدخل المستحقة	١١٤٠٠

(٢٠) A- بلغ مجموع الأصول في شركة السلام ٦٨٠٠٠٠ جنية ومجموع حقوق المساهمين ٣٠٥٠٠٠ جنية ، ما قيمة الالتزامات ؟

B- أظهرت الميزانية العمومية لشركة تلستار المساهمة مبلغ ٧٠٠٠٠ جنية أرباح محتجزة وكان مجموع الأصول ٤٠٠٠٠٠ جنية وهو ضعف مجموع الالتزامات ، ما قيمة أسهم رأس المال ؟

(٢١) فيما يلي الميزانية العمومية لشركة السلام المساهمة في شكل غير صحيح والمطلوب إعدادها بصورة صحيحة.

شركة السلام المساهمة
في ٢٠٠٦/١٢/٣١

	الأصول		**حقوق الملكية**
٧٨٦٠٠	الأرباح المحتجزة	١١٣٤٠٠	المدينون
٣٢٧٠٠	النقدية	٢٠٦٤٠٠	أوراق الدفع
١٤٤٠٠٠	المباني	٤٢٠٠	المهمات
١٢٠٠٠٠	أسهم رأس المال	٨١٠٠٠	الأراضي
٤٩٥٠٠	السيارات	١٩٨٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٤٢٤٨٠٠	**المجمـــوع**	٤٢٤٨٠٠	**المجمـــوع**

(٢٢) فيما يلي عناصر الميزانية العمومية لشركة السلام كما تظهر في ٢٠٠٦/١٢/٣١ والمطلوب إعادة تصويرها مبوبة تبويباً سليماً طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية مع تحديد قيمة أوراق الدفع .

الدائنون	٥٠٢٥٠ ريال	السيارات	٣٦٩٠٠ ريال
أسهم رأس المال	٢٤٠٠٠٠	أوراق الدفع	؟
المباني	٢٣٤٠٠٠	المعدات	١١٤٥٠٠
المدينون	٥٠٦٢٥	الأراضي	١١٠٥٠٠
النقدية	٤٣٨٧٥	الأرباح المحتجزة	٢٠٤١٥٠
ضرائب الدخل المستحقة	٢٢٨٦٠		

(٢٣) فيما يلي بنود الميزانية العمومية لشركة نيموس للتنمية الزراعية المساهمة مبوبة تبويباً عشوائياً وذلك في ٢٠٠٦/١٢/٣١ . والمطلوب إعداد الميزانية العمومية بصورة صحيحة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية مع استنتاج قيمة الأرباح المحتجزة .

الأراضي	**٣٢٥٠٠٠ جنية**	**المعدات الزراعية**	**٧٤٧٠٢ جنية**
المباني	**٤٣٥٠٠**	**ضرائب الدخل المستحقة**	**٥٦٤٠**
أوراق الدفع	**٢٩٥٠٠٠**	**النقدية**	**٩٠٤٥**
المدينون	**١٢٤٢٥**	**سيارة النقل**	**٦٧١٠٠**
الأرباح المحتجزة	**؟**	**أسهم رأس المال**	**٥٠٠٠٠**
أوراق القبض	**٦٠٢٩**	**الأجور المستحقة**	**١٠١٠**
الدائنون	**٤٢٨٣٠**		
الضرائب العقارية المستحقة	**٤٦٧٥**		

(٢٤) فيما يلي العمليات التي حدثت خلال شهر رمضان . أي من هذه العمليات يمثل إيراداً للشركة عن شهر ديسمبر في شركة السلام العقارية ؟ أشرح .

(A) استلمت الشركة مبلغ ٢٥٠٠٠ جنية نقداً نتيجة إصدار أسهم إضافية من أسهم رأسمالها .

(B) حصلت الشركة مبلغ ١٥٠٠ جنية من أحد الأطباء كإيجار عن شهر أغسطس كانت الشركة قد أجرت له جزء من مبانيها .

(C) قامت الشركة ببيع شقة يملكها أحد العملاء وذلك مقابل عمولة قدرها ١٤٤٠٠ جنية ، إلا أنها لم تتسلم المبلغ حتى ٢٠ نوفمبر .

(D) حصلت الشركة مبلغ ٢٤٠٠ جنية نقداً من أحد المدينين، وقد نتج هذا الحساب المدين عن خدمات قدمت لأحد العملاء في شهر سبتمبر .

(E) اقترضت الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنية من البنك الأهلي التجاري علي أن يتم سدادها خلال ٣ شهور .

(٢٥) فيما يلي العمليات التي قامت بها شركة " تلستار" خلال شهر أغسطس. أي من هذه العمليات يمثل مصروفاً عن شهر أغسطس ؟ أشرح.

(A) سددت الشركة مبلغ ٦٤٠ جنية عن الإصلاحات التي تمت للسيارة خلال شهر أغسطس .

(B) الإعلان والدفع بما مقداره ١٠٠٠ جنية للمساهمين كتوزيعات .

(C) دفع مبلغ ٢٤٠٠٠ جنية كقسط من القرض الذي حصلت عليه منذ ٣ شهور .

(D) شراء آلة كتابية نقداً بمبلغ ٩٦٠ جنية .

(E) دفع مبلغ ١٩٢ جنية لشراء بنزين لسيارة الشحن والتوزيع خلال شهر أغسطس .

(F) دفع مبلغ ١٨٠٠ جنية كمرتبات للعاملين عن شهر أغسطس .

(٢٦) وضح ما إذا كانت كل عبارة من العبارات التالية صحيحة أم خاطئة ، وأشرح أسباب أجابتك ثم مثالاً لكل عملية تدعم بها موقفك .

(A) كل عملية تؤثر علي أحد حسابات الميزانية العمومية تؤثر أيضاً علي أحد حسابات قائمة الدخل .

(B) كل عملية تؤثر علي أحد حسابات قائمة الدخل تؤثر أيضاً علي حسابات الميزانية العمومية .

(C) كل عملية تؤثر علي حساب مصروف تؤثر أيضاً علي حساب أصل .

(D) كل عملية تؤثر علي حساب إيراد تؤثر أيضاً علي حساب آخر من حسابات قائمة الدخل .

(E) كل عملية تؤثر علي حساب مصروف تؤثر أيضاً علي حساب إيراد.

(٢٧) فيما يلي مجموع الأصول ومجموع الالتزامات كما تظهرها الميزانية العمومية لشركة " جارانتي " المساهمة في كل من أول وأخر العام:

	أول العام	أخر العام
الأصول	١٥٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
الالتزامات	٩٥٠٠٠	١١٠٠٠٠

المطلوب حساب صافي الدخل أو صافي الخسارة عن هذا العام في ظل كل حالة من الحالات المستقبلية الآتية :

(A) عدم الإعلان عن توزيعات أو دفعها أثناء السنة ، وكذلك عدم إصدار أسهم إضافية من رأس المال .

(B) عدم الإعلان عن توزيعات أو دفعها أثناء السنة ، مع إصدار أسهم إضافية من أسهم رإس المال بالقيمة الاسمية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنية .

(C) الإعلان عن توزيعات بمقدار ١٠٠٠٠ جنية وسدادها أثناء السنة مع عدم حدوث تغيرات في راس المال .

(D) الإعلان عن توزيعات بمقدار ٣٠٠٠ ريال وسدادها أثناء السنة مع إصدار أسهم إضافية من أسهم رأس المال بالقيمة الاسمية بمبلغ ١٨٠٠٠ جنية .

(٢٨) حدد الأرقام التي اغفل ذكرها في كل حالة من الحالات المستقبلية الآتية:

(٢٩)

(a) أسهم رأس المال (لم يتغير أثناء السنة)	١٥٠٠٠٠ جنية
توزيعات خلال السنة	١٨٠٠٠
أرباح محتجزة في بداية السنة	٧٢٠٠٠
صافي الدخل عن السنة	٥٣٥٠٠
مجموع حقوق المساهمين في نهاية السنة	٠٠٠٠٠

(b) أرباح محتجزة في نهاية السنة	٢٥١٧٠٠ جنية
توزيعات خلال السنة	٣٧٤٠٠
صافي الدخل عن السنة	٩٣٢٠٠
أرباح محتجزة في بداية السنة	٠٠٠٠٠

(c) صافي الدخل عن السنة	٠٠٠٠٠ جنية
أرباح محتجزة في نهاية السنة	١٤٣٠٠٠
أرباح محتجزة في بداية السنة	١٢٧٠٠٠
توزيعات خلال السنة	٣٦٠٠٠

(d) توزيعات خلال السنة	٠٠٠٠٠ جنية
أرباح محتجزة في نهاية السنة	٢٩٩٠٠٠
صافي الدخل عن السنة	٨٥٠٠٠
أرباح محتجزة في بداية السنة	٢٧٣٠٠٠

(e) مجموع حقوق المساهمين في بداية السنة	٢١٤٠٠٠ جنية
مجموع حقوق المساهمين في نهاية السنة	٢٦٥٠٠٠

المحصل من إصدار أسهم إضافية خلال السنة	٢١٠٠٠
صافي الدخل عن السنة	٠٠٠٠٠
توزيعات خلال السنة	٢٣٠٠٠

الفصل الثالث

الدورة المحاسبية : أعداد القوائم المالية

The Accounting Cycle: Preparing Financial Statements

١/٣ القواعد الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج .

٢/٣ الإجراءات المستخدمة في المحاسبة لتوفير المعلومات المالية

٣/٣ التسويات الجردية .

٤/٣ أتمام الدورة المحاسبية .

٥/٣ أستخدام قائمة التسوية (ورقة العمل) في اعداد القوائم المالية .

٦/٣ أسئلة وتطبيقات .

١/٣ القواعد الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج

Basic Rules of Double Entry Accounting

هناك عدة قواعد أساسية لتسجيل الصفقات والأحداث الأخرى عند حدوثها يطلق عليها محاسبة القيد المزودج **Double Entry Accounting** ولعل أفضل تعبير عن القيد المزدوج مايشار إليه بمفهوم المعادلة المحاسبية **The Accounting Equation** ، بمعني وجود تساوى مستمر لأجمالى الأصول مع إجمالى كل من الإلتزامات وحقوق الملكية . ولعل ذلك التوازن بين كلاً الجانبين أحد أسباب أطلاق أسم الميزانية على قائمة المركز المالى .

وتطبيقاً لقواعد القيد المزدوج يجب أن تتساوى الجوانب المدينة مع الجوانب الدائنة ، ويمكن تصوير المعادلة الأساسية في المحاسبة على النحو التالى :-

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

Owner equity +Liabilities = Assets

ولعل كل عملية تحدث في الشركة يمكن التعبير عنها على ضوء تأثيرها على المعادلة المحاسبية ، ويمكن تحديد الجوانب المدينة **Debits** والجوانب الدائنة **Credits** للمعادلة على النحو التالى :-

الجوانب المدينة (الجانب الأيمن لكل حساب)

١- زيادة حساب من حسابات الأصول .
٢- زيادة أى حساب من بنود المصروفات .
٣- تخفيض أى حساب من بنود الإيرادات .
٤- تخفيض أى حساب من حسابات الإلتزامات.
٥- تخفيض أى حساب من حسابات رأس المال وحقوق الملكية.

الجوانب الدائنة (الجانب الإيسر لكل حساب)

١- تخفيض أى حساب من حسابات الأصول .
٢- تخفيض أى حساب من بنود المصروفات .
٣- زيادة أى حساب من بنود الإيرادات .
٤- زيادة أى حساب من حسابات الإلتزامات .
٥- زيادة أى حساب من حسابات رأس المال وحقوق الملكية.

ونتغير عناصر تلك المعادلة عند حدوث أى صفقة أو أية أحداث أخرى الإ أن القاعدة الأساسية هى أن يظل التساوى بين الجوانب المدينة والدائنه قائماً ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى :-

١- أستثمار المالك رأس المال نقداً للأستخدام في أعمال المنشأة

زيادة أصل (النقدية) = زيادة حقوق الملكية (رأس المال)

مثال

سداد مالك المنشأه الفردية ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً لاستخدامها في بعض أغراض أعمال المنشأه .

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

النقدية = ـــ + رأس المال

٥٠٠٠٠جنيه = صفر + ٥٠٠٠٠ جنيه

٢-شراء أصل وحدوث إلتزام

زيادة أصل (أى أصل ثابت) = زيادة الإلتزامات (حسابات الموردين أو الدائنين) .

مثال

أشترت المنشأه الآت بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على الأجل من أحد الموردين

الأصول = الإلتزامات + حقوق المكلية

الآلات = الدائنين

١٠٠٠٠ جنيه = ١٠٠٠٠ جنيه

٣- بيع أصل نقداً

زيادة الأصول (النقدية) = أنخفاض الأصول

مثال

باعت المنشأة أحد أجهزة التكييف بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه نقداً .

٢٠٠٠ + النقدية = ـ + ـ

٢٠٠٠ - أجهزة التكيف

٤- سداد المنشأه أحد المصروفات نقداً

أنخفاض الأصول = أنخفاض حقوق الملكية (زيادة في المصروفات) .

مثال

سددت المنشأه ١٠٠٠ جنيه أجور ومرتبات نقداً

الاصـــول = الإلتزامات + حقوق الملكية

(-) ١٠٠٠ جنيه = ـ (-) ١٠٠٠جنيه

(النقدية) مصروفات الأجور

ويجب الإشارة إلى أن حسابات المصروفات (مصروف الأجور) تعتبر أحد عناصر حقوق الملكية على أعتبار أن المصروف يعتبر تخفيضاً لحقوق الملكية ، ويعبر الفرق بين الإيرادات والمصروفات عن صافى تخفيض فى ربح الفترة

٥- زيادة الأصول مقابل عملية إيراد

مثال

حصلت المنشأه مبلغ ٨٠٠٠ جنيه نقداً نظير تأدية خدمات للغير

الاصـول = الإلتزامات + حقوق الملكية
نقـديـة = ــ + إيرادات
+ ٨٠٠٠ جنيه = ــ + ٨٠٠٠ جنيه

تمثل حسابات الإيرادات أحد عناصر حقوق الملكية ، حيث يمثل الإيراد زيادة في حق الملكية ، ويعبر الفرق بين الإيرادات والمصروفات عن صافى زيادة في الدخل .

٦- سداد إلتزام عن طريق النقدية

تخفيض فى الأصول = تخفيض فى الإلتزام

مثال

سددت المنشأه من إلتزام قصير الأجل مقداره **٥٠٠٠** ج نقداً

الأصــول = الإلتزامات + حقوق الملكية

(-) ١٠٠٠ جنيه النقـديـة = (-) ١٠٠٠ جنيه قروض قصيرة الأجل

٧- زيادة أصول مقابل أنخفاض أصول

مثال

قامت المنشأه بسداد مبلغ **٣٠٠٠** جنيه لشراء أثاث نقداً

الأصــول = الإلتزامات + حقوق الملكية

(-) نقدية ٣٠٠٠ =

(+) أثاث ٣٠٠٠ =

٨- أنخفاض حقوق الملكية مقابل أنخفاض الأصول

أعلن عن توزيع نقدى بمبلغ **٥٠٠٠** جنيه

الأصــول = الإلتزامات + حقوق الملكية

= + دائنون توزيعات (-) صافى الربح القابل للتوزيع

(+) ٥٠٠٠ جنيه = (-) ٥٠٠٠ جنيه

مثال

فيما يلى العناصر المختلفة التى تظهر الحالة المالية لشركة اللوتس لصيانة السيارات في ٢٠٠٦/٧/٣١ ومع أن هذه العناصر لم تتضمن عنصر النقدية ، فأنه يمكن تحديده حينما ترتب هذه العناصر في إطار ميزانية عمومية .

الدائنون	**٢٠٠٠٠ جنيه**	**الأراضى**	**١٠٠٠٠٠ جنيه**
المدينون	**٥٠٠٠٠ جنيه**	**الأجهزة والمعدات**	**١٠٠٠٠٠ جنيه**
المبانى	**١٠٠٠٠٠ جنيه**	**أوراق الدفع**	**٥٠٠٠٠ جنيه**
أسهم رأس المال	**١٥٠٠٠٠ جنيه**	**الأرباح المحتجزة**	**١٥٠٠٠٠ جنيه**
النقدية	**؟**	**مهمات**	**٥٠٠٠ جنيه**

وفى يوم ٢٠٠٦/٨/١ حدثت العمليات التالية :

a. أصدرت الشركة أسهم إضافية لرأس المال بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

b. تم سداد حساب الدائنين بالكامل وقدرة ٢٠٠٠٠ جنية .

c. تم بيع ربع الأرض بالكتلفة .

d. تم شراء مهمات لأعمال الصيانة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها خلال عشرين يوماً ، وتم شراء مهمات أخرى بملبغ ٢٠٠٠ جنيه سددت نقداً من أحدى محطات الصيانة التى أنهت أعمالها ويقدر ثمن هذه المهمات بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه لوتم شرائها بالسعر العادى .

المطلوب

أ- إعداد الميزانية العمومية فى ٢٠٠٦/٧/٣١ .

ب- إعداد الميزانية في الأول من ٢٠٠٦/٨/١ .

تمهيد للحل

أثر العمليات على معادلة الميزانية .

الأصــول = الإلتزامات + حقوق الملكية

١- + ٣٠٠٠٠ نقدية = + ٣٠٠٠٠ رأس المال .

٢- - ٢٠٠٠٠ نقدية = - ٢٠٠٠٠ دائنين

٣- **- ٢٥٠٠٠ أراضى =**
+ ٢٥٠٠٠ نقديـة =

٤- + ٥٠٠٠ مهات = + ٥٠٠٠ دائنين

٥- + ٢٠٠٠٠ مهات =
- ٢٠٠٠ نقداً =

ملخص الأثار

١- النـقدية

أول المدة + (١) – (٢) + (٣) – ٥ (**B**)
٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٨٣٠٠٠ جنيه

٢- رأس المال

أول المدة + (١)
١٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ جنيه

٣- دائـنين

أول المدة – (٢) + ٤ (**A**)
٢٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

٤- أراضى

أول المدة – (٣)

١٠٠٠٠٠جنيه – ٢٥٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ جنيه

٥- مهمات

أول المدة + ٤ (**A**) + ٤ (**B**)
٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ + ٢٠٠٠ = ١٢٠٠٠ جنيه

الحل

شركة اللوتس لصيانة السيارات

الميزانية العمومية فى ٢٠٠٦/٧/٣١

الأصول		الإلتزامات وحقوق الملكية	
٥٠٠٠٠	النقدية		الإلتزامات المتداولة
٣٥٠٠٠	المدينون	٥٠٠٠٠	أوراق الدفع
	أصول طويلة الأجل	٢٠٠٠٠	الدائنون
	أصول ثابتة	٧٠٠٠٠	جملة الإلتزامات
٥٠٠٠	المهمات		**حقوق الملكية**
١٠٠٠٠٠	الأراضى		١٥٠٠٠٠ أسهم رأس المال
٨٠٠٠٠	المبانى		١٥٠٠٠٠ الأرباح المحتجزة
١٠٠٠٠٠	الأجهزة والمعدات	٣٠٠٠٠٠	
٣٧٠٠٠٠	**الجمله**	٣٧٠٠٠٠	**الجملة**

شركة اللوتس لصيانة السيارات

الميزانية العمومية فى ٢٠٠٦/٨/١

الأصول		الإلتزامات وحقوق الملكية	
٨٣٠٠٠٠	النقدية		الإلتزامات
٣٥٠٠٠	المدينون	٥٠٠٠٠	أوراق الدفع
١٢٠٠٠	المهمات	٥٠٠٠٠	الدائنون
٧٥٠٠٠	الأراضى	٥٥٠٠٠	جملة الإلتزامات
٨٠٠٠٠	المبانى		**حقوق الملكية**
١٠٠٠٠٠	الأجهزة والمعدات		١٨٠٠٠٠ أسهم رأس المال
			١٥٠٠٠٠ الأرباح المحتجزة

		٣٣٠٠٠٠	
٣٨٥٠٠٠	الجمله	٣٨٥٠٠٠	الجملة

٢/٣ الإجراءات المستخدمة في المحاسبة لتوفير المعلومات المالية

Procedures Employed in Accounting for Providing Financial Information

تتباين النظم المحاسبية بصوره واسعة من منشأه إلى أخرى بناء على طبيعة أعمال المنشأه ومعاملاتها وحجمها ومدى البيانات المتداولة داخلها بالأضافة لأحتياجات الأطراف الداخلية (الإدارة) أو الأطراف الخارجية (المستثمرين ، الدائنين على وجه الخصوص) من تلك النظم المحاسبيه .

عموماً تتضمن النظم المحاسبة كافة الأنشطة والإجراءات المطلوبه لتوفير المعلومات المطلوبه للتقرير عن الموقف المالى للمنشأه ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

تعتمد المحاسبة على مجموعة من المناهج والإجراءات لتحديد وتسجيل وتصنيف وتفسير الصفقات والأحداث الاخرى المتعلقه بمنشآت لأعمال .

ومن الضرورى تفهم المصطلحات الاساسيه **Basic Terminology** المستخدمه في هذا الصدد :-

(١) الحدث والصفقه Event and Transaction

(A) الحدث Event

بصفه عامة يمثل الحدث مصدر أو سبب التغيرات في الأصول والألتزامات وحقوق الملكية . فالحدث واقعة ذات أثر وقد يكون ذلك الحدث خارجى أو داخلى.

(B) الصفقة Transaction

تمثل الصفقة حدث خارجى يتتضمن تحويل أو تبادل بين منشآتين أو أكثر ولاشك أن الوحده الأقتصادية تقوم بإجراء مئات أو الآف العمليات والصفقات يومياً،

وبالطبع لايكون منطقياً أعداد قوائم مالية بعد كل صفقه ، حيث عادة مايتم تسجيل هذا العدد الكبير في السجلات المحاسبيه أولاً بأول ، ثم يتم أعداد القوائم المالية من واقع تلك السجلات فى نهاية كل فترة (شهر ، ربع سنه أو سنه) .

عموماً يعنى مصطلح العملية المالية اى حدث أقتصادى فى مجال الأعمال يمكن التعبير عنه مالياً ويجب أن يسجل في السجلات المحاسبيه ، والأمثله على ذلك تحصيل أو دفع النقدية ، الشراء أو البيع بالأجل ... ألخ .

وينبغى ملاحظة أن العملية المالية لابد أن يكون لها قيمة محاسبيه وأن تؤثر على القوائم المالية .

وغنى عن القول فأنه على الرغم من عملية مثل أحالة أحد الموظفين للتقاعد تعتبر من الأمور الهامة على أن الأ أنها لا تعتبر حدث يمكن التعبير عنه مالياً ولذلك لا تسجل فى الحسابات .

(٢) الحساب Account

يعتبر الحساب ترتيب منظم يظهر أثر الصفقات والأحداث الأخرى على أصل أو حق معين . ويتم الأحتفاظ بحساب منفصل لكل أصل أو ألتزام أو إيراد أو مصروف وكذلك راس المال .

ويطلق مصطلح الحساب أو حساب الأستاذ **Ledger Account** على نموذج السجل الذى يثبت فيه الزيادة والنقص اللذين يطرآن على كل عنصر من عناصر القوائم المالية وتحفظ مجموعة الحسابات فى دفتر يسمى دفتر الأستاذ.

وقد تكون الحسابات حقيقية **Real** وقد تكون أسمية **Nominal**.

وتتمثل الحسابات الحقيقية **Real Accounts** في الحسابات الدائمة الخاصة بحسابات الأصول و الألتزامات وحق الملكية وجميعها تظهر فى الميزانيه .

أما الحسابات الأسمية **Nominal** فهى تلك الحسابات المؤقته لحسابات الإيرادات والمصروفات التى تظهر فى قائمة الدخل .

وعادة ما لايتم أقفال الحسابات الحقيقة (حسابات الميزانية) فى حين يتم أقفال الحسابات الأسمية (حسابات قائمة الدخل) بصورة دوريه .

(٣) دفتر الأستاذ The Ledger

يعتبر دفتر الأستاذ بمثابة وسلية لتجميع كافة المعلومات المتعلقة بالتغيرات التى تطرأ على أى عنصر من عناصر القوائم المالية ، على سيل المثال فمثلاً يظهر حساب النقدية كأصل بدفتر الأستاذ المبالغ النقدية المحصلة والمدفوعه عن طريق الوحدة ورصيد النقدية المتاح .

بعبارة أخرى يتضمن دفتر الأستاذ كافة الحسابات التى تظهر فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل ، حيث يفتح لكل حساب صفحة مستقله لكل حساب من حسابات الأصول أو الإلتزامات أو حق الملكية أو الإيرادات أو المصروفات.

ويتكون حساب الأستاذ فى أبسط صورة من ثلاثة عناصر هى :-

١- العنوان (ويتضمن أسم الحساب) على سبيل المثال أحد حسابات الأصول أو الإلتزامات ... ألخ .

٢- الجانب الأيمن (ويسمى الجانب المدين **Debit**) .

٣- الجانب الأيسر (ويسمى الجانب الدائن **Credit**) .

ويطلق على المبلغ الذى يسجل فى الجانب الأيمن "مدين" ، كما يسمى المبلغ الذى يسجل فى الجانب الأيسر "دائن" ، ويمثل الفرق بين مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن لأى حساب مصطلح الرصيد **The Balance** حيث يكون الرصيد مدنياً **Debit Balance** إذا زاد مجموع الجانب المدين عن مجموع الجانب الدائن ، والعكس صحيح حيث يكون الرصيد دائن **Credit Balance** عندما يزيد مجموع الجانب الدائن عن مجموع الجانب المدين .

وعادة مايتم عرض نموذج دفتر الأستاذ على شكل حرف **T** باللغة الأنجليزية وهناك نوعان من دفاتر الأستاذ :-

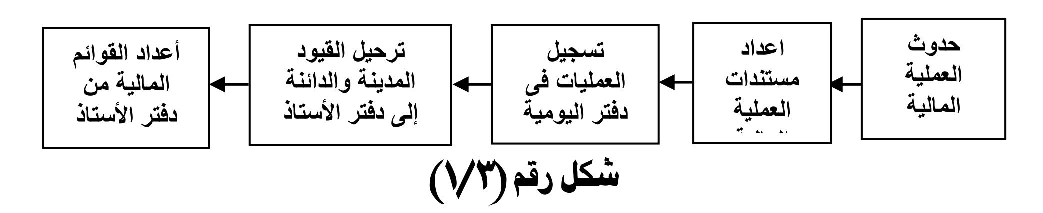
(A) دفتر أستاذ عام **General Ledger** وهو يتضمن الحسابات الإجمالية التى تظهر فى قائمة المركز المالى أو قائمة الدخل ، ويتم الترحيل إليه من دفتر اليومية العامة .

(B) دفتر الاستاذ الفرعى **Sub ledger** وهو الاستاذ المساعد الذى يتضمن تفاصيل كل حساب من حسابات الاستاذ العام . حيث يتم الترحيل إلى تلك الحسابات من دفاتر اليومية المساعدة .

(٤) **دفتر اليومية The Journal**

دفتر اليومية هو دفتر القيد الأول الذى يتم فيه تسجيل العمليات المالية أو الصفقات والأحداث الآخرى حسب تسلسلها موضحاً فيها التغيرات التى تطرأ على الجانبين المدين والدائن للحسابات بدفتر الأستاذ .

وتتضمن تلك اليومية تفسيراً موجزاً عن كل عملية ، وترحيل القيود المدينة والدائنة أولاً بأول من دفتر اليومية إلى الحسابات بدفتر الأستاذ وتلك الحسابات تستخدم كأساس لأعداد الميزانية العمومية وغيرها من القوائم المالية يوضح الشكل رقم (١/٣) الخطوات المنطقية لتدفق المعلومات خلال النظام المحاسبى .



شكل رقم (١/٣)

تدفق المعلومات خلال النظام المحاسبى

ولاشك أن ترتيب دفتر اليومية يتم وفقاً لكل عملية ، ثم يتم ترتيب دفتر الأستاذ وفقاً لكل حساب ، ونعنى عن القول فأن دفتر اليومية يوفر سجل زمنى لكل الأحداث والمعلومات عن العملية وشرحاً لها بطرفيها المدين والدائن فى حين تسجيل العملية بدفتر الأستاذ بطرفيها المدين والدائن فى حسابين مختلفين وتستخدم الوحدة الاقتصادية أنواعاً مختلفة من اليومية ، لعل أبرزها اليومية العامة ، وهى تتضمن خانتان فقط أحداها للطرف المدين والثانية للطرف الدائن. يوضح الشكل رقم (٢/٣) نموذج اليومية العامة :-

شكل رقم (٢/٣)

نموذج اليومية العامة

مدين	دائن	رقم صفحة الأستاذ	الحسابات وتفسير العمليات	التاريخ

(٥) **الترحيل Posting**

هـى عمليـة تحويـل ونقـل المبـالغ المدينـة والدائنـة مـن دفتـر اليوميـة إلـى الحسابات بدفتر الأستاذ ، حيث يرحل كل مبلغ مدرج بخانة المدين فى دفتر اليومية إلى الجانب المدين من الحساب بدفتر الأستاذ ، وكذلك يرحل كل مبلغ مدرج بخانة الدائن بدفتر اليومية إلى الجانب الدائن من الحساب بدفتر الأستاذ.

مثال

فيما يلى قيد اليومية المثبت بدفاتر يومية شركة السلام بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

مدين	دائن	الحسابات وتفسير العمليات	التاريخ
١٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية	٢٠٠٧/١/١
	١٠٠٠٠٠٠	حـ / أسهم رأس المال	

يتم ترحيل طرفى قيد اليومية السابق إلى حسابات دفتر الأستاذ التى تتأثر بذلك القيد على النحو التالى :-

دفتر الأستاذ

مدين	دائن	الرصيد		البيان	التاريخ
		مدين	دائن		
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		حـ / أسهم رأس المال	٢٠٠٧/١/١

حـ/ أسهم رأس المال

مدين	دائن	الرصيد		البيان	التاريخ
		مدين	دائن		
	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	حـ / النقدية	٢٠٠٧/١/١

(٦) ميزان المراجعة The Trial Balance

هى قائمة بكافة الحسابات المفتوحة في الأستاذ والأرصدة الخاصة بها ، ويطلق على ميزان المراجعة المعد بعد ترحيل كافة التسويات الجردية مباشرة بمصطلح ميزان المراجعة المعدل ، كما يطلق على ميزان المراجعة المعد بعد إجراء وترحيل قيود الأقفال مباشرة مصطلح ميزان المراجعة بعد الاقفال-**Post Closing (After Closing) Trial Balance** . وتبدو أهمية أستخدام ميزان المراجعة فى أنه يوفر أثبات على توازن الحسابات بدفتر الأستاذ قبل أعداد القوائم المالية ، حيث يؤكد توازن ميزان المراجعة على توافق إجمالى ألأرصدة المدينة مع إجمالى الأرصدة الدائنة وهذا يشير إلى :-

ii. تساوى الأطراف المدينة مع الدائنة لكافة العمليات المسجلة .

iii. تحديد الرصيد المدينة والدائنة لكل حساب بطريقة صحيحة .

iv. أثبات أرصدة الحساب فى ميزان المراجعة بطريقة سليمة .

ورغماً عن ذلك فقد لا يبرهن أعداد ميزان المراجعة على صحة تحليل وتسجيل العمليات فى الحسابات المناسبة ، حيث إذا حدث أن المبالغ المحصلة قد سجلت عن طريق الخطأ فى الجانب المدين من حـ/ المبانى بدلاً من حساب النقدية فأن ميزان المراجعة سيظل متوازناً ، كذلك الأمر إذا حذفت عملية بالكامل من دفتر الأستاذ فمثل ذلك الخطأ لا يكتشف عند أعداد ميزان المراجعة .

وبغض النظر عن ذلك القيد إلا أن ميزان المراجعة يعتبر أداه مفيده بأعتبار أنه حجر الزاوية لأعداد القوائم المالية . وعادة مايتم أعداد ميزان المراجعة فى أى وقت .

ويأخذ ميزان المراجعة شكل جدول يتكون من خانتين يثبت فيه أسماء وأرصده الحسابات بنفس الترتيب الذى تظهر به فى دفتر الاستاذ ، حيث تثبت

الارصدة المدينة فى الخانة اليمنى فى حين تثبت الأرصده الدائنة فى الخانة اليسرى ، ويجب أنه يتساوى مجموع الخانتين .

(٥) قيود التسوية وقيود والأقفال Adjusting and Closing Entries

(A) قيود التسوية Adjusting Entries

هى عبارة عن القيود التى تجرى فى نهاية الفترة المحاسبية وذلك لأغراض تحديث كل الحسابات على أساس محاسبة الاستحاق **Accrual Basis** حتى يمكن أعداد قوائم مالية صادقة وعادلة وصحيحة . وتعتبر قيود التسوية هى الوسيلة للعمل وفقاً لأساس الأستحقاق المحاسبى حيث بأستخدام تلك القيود يمكن الاعتراف بالإيراد فى الفترة المحاسبية التى أكتسب فيها ، كما يمكن أيضاً أثبات المصروفات التى لم تسجل وساهمت فى تحقيق ذلك الإيراد على سبيل المثال يترتب على قيد التسوية الذى يجرى فى نهاية العام الذى بموجبه يتم أثبات الإيرادات المكتسبه والذى لم تسجل أو لم تحصل على المساعده على تحقيق الهدف من قائمة الدخل وهو أن تتضمن كافة الإيرادات المكتسبه خلال فترة معينة ، وكذلك فأن قيود التسوية الأخرى المتعلقة بالمصروفات يتم بموجبها تحمل الفترة المحاسبية بالمصروفات مقابل المنافع التى استفادتها بالرغم من الدفع النقدى قد يتم فى فترة سابقة أو لاحقه .

(B) قيود الاقفال Closing Entries

هى العملية الرسمية التى يتم على أثرها تخفيض أرصدة كل الحسابات الأسمية الى الصفر ، وتحديد صافى الربح أو الخسارة وترحيله إلى حساب حق الملكية .

(C) القوائم المالية Financial Statements

هى القوائم التى تعكس عملية التجميع والتلخيص النهائى للبيانات المحاسبية ، وعادة ما تشمل القوائم المالية :-

A- الميزانية **Balance Sheet** وهى تعد لأغراض تحديد الموقف المالى للمنشأه فى نهاية الفترة .

B- قائمة الدخل **Incomer Statement** وهى تعد لقياس نتائج الأعمال خلال الفترة المحاسبية .

C- قائمة التدفقات النقدية **Cash Flow Statement** وهى توضح التدفقات النقدية الناتجة عن والمستخدمه فبأنشطة التشغيل والتمويل الاستثمار خلال الفترة.

٣/٣ التسويات الجردية **Adjusting Enteries**

تبرز مشكلة التسويات الجردية نتيجة أفتراض المحاسبة استمرار المنشأه كوحدة قائمة بذاتها – طالما أنه لايوجد دليل على عكس ذلك ، نيتجة لذلك يتم أعداد القوائم المالية لتلك المنشأه عن فترات دورية منتظمة خلال حياتها .

فى ضوء ذلك يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية يتم خلالها تحديد وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن كل فترة ويتطلب ذلك ضرورة ربط أتباع مجموعة المبادئ المقبوله المتعارف عليها **GAAP** ولعل أبرزها أن يتم ربط كل فترة زمنية بإيراداتها ومصروفاتها تطبيقاً لمبدأ المقابلة **Matching Principlc** بالإضافة إلى تطبيق أساس الأستحقاق **Accrual Basis** والذى بمقتضاه تكون العبره فى القياس بواقعة تحقق الإيراد واستحقاق المصروف بغض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد ، بعباره أخرى تحميل كل فترة ماليه دورية بما يخصها من إيرادات سواء حصلت أو لم تحصل بعد، وبما يتعلق بها أيضاً من مصروفات سواء سددت أو لم تسدد بعد .

ويترتب على ذلك ضرورة تعديل أو تسوية عديد من الحسابات سواء الأسمية (التى تتعلق بالإيرادات والمصروفات) أو الحقيقية (الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية) قبل أعداد القوائم المالية حتى تتمشى مع أساس الأستحقاق المحاسبى ، ويتم ذلك عادة بأستخدام التسويات الجردية التى تمثل

قيود يومية ترتبط بعليمات الجرد الفعلى فى نهاية كل فترة مالية . والغرض من الجرد محاسبياً أن يتم حصر الحسابات الأسمية (حسابات قائمة الدخل) بمعنى حصر الإيرادات والمصروفات التى تخص السنة المالية بالفعل ، بالأضافة إلى حصر الحسابات الحقيقية (حسابات الميزانية) بغرض جرد أصول المنشأه وإلتزاماتها فى نهاية كل فترة ، وبعبارة أخرى مراجعة أرصدة الحسابات الواردة بالدفاتر ومطابقتها مع هو موجود فعلاً نتيجة عملية الجرد الفعلى ثم يتم تحديد الفروق والأختلافات بين الحسابات الفعلية والدفترية ومعرفة الأسباب ، وإجراء قيود التسوية للازمة لجعل أرصدة تلك الحسابات متطابقة سواء من حيث كميتها وقيمتها لما هو موجود بالفعل نتيجة الجرد الفعلى .

فى ضوء ماتقدم تنشأ عديد من المشاكل المحاسبية لعل أهمها مايعرف بالمقدمات والمستحقات ، فقد يواجه المحاسبون بأن هناك بعض الإيرادات التى تخص الفترة المالية ولكنها لم يتم تحصيلها بعد (الإيرادات المستحقة) ، أو أن هناك إيرادات محصلة فعلاً ومسجلة بالدفاتر ولكنها لاتخص الفترة المحاسبية بل تخص فترة زمنيه مقبله (إيرادات مقدمة) ، ونفس الأمر بالنسبة للمصروفات حيث قد يكون هناك مصروفات مستحقة تخص الفترة ولكنها لم يتم سدادها بعد ، وقد تكون هناك مصروفات مقدمه يتم سدادها فى الفترة الحاليه ولكنها تخص الفترة المقبلة .

كما قد يواجه المحاسبون أيضاً عند أعداد الميزانية مشكلة تقويم الأصول والألتزامات (سواء ثابتة أو متداولة) .

ولذلك يواجه المحاسبون عند أعداد القوائم المالية على أساس مبدأ الدورية وفرض الأستمرار مشاكل التسويات الجردية ، وبوجه عام يمكن تبويب قيود التسويات الجردية على أساس الآتى :-

١-مصروفات مدفوعة مقدماً .

٢-مصروفات مستحقة .

٣-إيرادات محصلة مقدماُ .

٤-مصروفات مستحقة .

٥-البنود المقدره .

٦-تقويم المخزون .

(١) **المصروفات المدفوعه مقدماً Prepaid Expenses**

تمثل المصروفات المدفوعه مقدماً مصروفات تم سدادها وتسجيلها قبل أستخدامها أو أستنفاذها أو أستحقاتها حيث تتكون من جزئين : جزء منها مصروف خاص بالفترة الحالية يعالج فى قائمة الدخل ، فى حين يخص الجزء الآخر الفترة أو الفترات التالية وهو يعالج كأصل فى الميزانية. وكأمثله على المصروفات المدفوعه مقدماً :-

v. الإيجار المقدم.

vi. التأمين المقدم .

vii. المواد والمهات المكتبيه .

وبوجه عام توجد طريقتان لأثبات قيود التسويه الجردية للمصروفات المدفوعة مقدماً ، حيث تعالج الطريقة الأولى المصروف المقدم بأعتباره مصروفاً ، أما الطريقة الثانية فهى تعالج المصروف المقدم على أنه أصلاً وكلاً الطريقتين يوصلان لنفس النتيجة .

(A) **مثال عن الإيجار المقدم**

قامت أحدى الشركات فى ٢٠٠٦/١/١ بسداد أيجار المقر نقداً عن فترة ١٥ شهر بواقع ١٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب

أثبات قيد التسوية الجردية الخاص بالإيجار المقدم .

تمهيد للحل

الإيجار السنوى = ١٢ شهر × ١٠٠٠ جنيه شهرياً = ١٢٠٠٠ جنيه . يمثل ذلك المبلغ مصروف الإيجار الواجب تحميله ضمن حسابات مصروفات السنة لأعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

viii.الإيجار المدفوع مقدماً = ١٥٠٠٠ جنيه – ١٢٠٠٠ جنيه = ٣٠٠٠ جنيه. هذا المبلغ يمثل أصل للشركة طرف الغير ، لذا يدرج ضمن الأصول فى الميزانية العمومية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

ويتم إجراء قيود التسوية الجردية بطريقتين :-

(A) طريقة معالجة المبالغ المدفوعة كمصروف :

طبقاً لهذه الطريقة يتم إثبات دفع مبلغ الإيجار فى ٢٠٠٦/١/١ بالقيد التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١/١	حـ/مصروف الإيجار	١٥٠٠٠	
	حـ/ النقدية		١٥٠٠٠
	قيد سداد الإيجار عن ١٥ شهر		

ويظهر حـ/الإيجار بدفتر الأستاذ كالتالى :

حـ/ الإيجار

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٦/١/١			
١٥٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
١٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

يظهر رصيد الإيجار فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ بميزان المراجعه فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ قبل أتمام التسويات الجردية .ومن خلال الجرد السنوى ، يتبين للمحاسب أن هناك مبلغ ٣٠٠٠ جنيه إيجار مدفوع مقدماً (أى يخص السنة التالية وليس السنة الحالية) من ضمن مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه المثبت كمصروف إيجار فى ٢٠٠٦/١/١ ، لذا يتم عمل التعديل التالى بسجل اليومية لأستبعاد هذا المبلغ تطبيقاً لأساس الأستحقاق :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/إيجار مدفوع مقدماً	٣٠٠٠	
	حـ/ مصروف الإيجار		٣٠٠٠
	قيد تسوية الإيجار المدفوع مقدماً		

ويتم الترحيل لدفتر الأستاذ على النحو التالى :

حـ/مصروف الإيجار

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١	٣٠٠٠	حـ/ إيجار مدفوع مقدماً	٢٠٠٦/١٢/٣١
١٥٠٠٠	إجمالى مدين		٣٠٠٠	إجمالى دائن	
٣٠٠٠	إجمالى دائن				
١٢٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

بمقتضى عملية الترحيل يتم التعديل رصيد حـ/ مصروف الإيجار ليصبح ١٢٠٠٠ جنيه بدأ من ١٥٠٠٠ جنيه .

حـ/ الإيجار مدفوع مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٠٠٠ ٣٠٠٠ صفر	حـ/ مصروف الإيجار إجمالى مدين إجمالى دائن		صفر	إجمالى دائن	
٣٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

ويتضح أن حـ/ الإيجار المدفوع مقدماً هو حساب مستحدث بمقتضى قيد التسوية ، وتتم معالجته على أنه أصل من الأصول وليس مصروفاً .

ويتطلب التعديل السابق إعداد ميزان مراجعة معدل بعد أتمام التسوية الجردية يكون هو الأساس فى إعداد القوائم المالية على النحو التالى :

ميزان المراجعة بعد التسويات

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف الإيجار	١٢٠٠٠	
حـ/ إيجار مدفوع مقدماً	٣٠٠٠	

(B) طريقة معالجة المبالغ المدفوعة كأصل :

طبقاً لهذه الطريقة يتم أثبات دفع مبلغ الإيجار فى ٢٠٠٦/١/١ – بإعتباره أصلاً وليس مصروفاً – بالقيد التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١/١	حـ/إيجار مدفوع مقدماً	١٥٠٠٠	
	حـ/ النقدية		١٥٠٠٠
	قيد سداد الإيجار عن ١٥ شهر		

ويتم الترحيل لدفتر الأستاذ على النحو التالى :-

حـ/ الإيجار مدفوع مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٦/١/١			
١٥٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
١٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

يظهر الرصيد السابق بميزان المراجعة قبل التسوية كالتالى :

ميزان المراجعة

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ إيجار مدفوع مقدماً	١٥٠٠٠	

من الجرد يتبين للمحاسب أن مصروف الإيجار الذى يخص السنه الحاليه هو ١٢٠٠٠ جنيه فقط مما يستتبع ضرورة تعديل رصيد حـ/ إيجار مدفوع مقدماً بقيد التسوية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ مصروف الإيجار	١٢٠٠٠	
	حـ/ إيجار مدفوع مقدماً		١٢٠٠٠
	قيد تسوية الإيجار السنوى		

وبذلك يتم الترحيل لحسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/مصروف الإيجار

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٢٠٠٠	حـ/ إيجار مدفوع مقدماً	٢٠٠٦/١٢/٣١			
١٢٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
٣٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ الإيجار مدفوع مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١	١٢٠٠٠	حـ/ إيجار مدفوع مقدماً	٢٠٠٦/١٢/٣١
١٥٠٠٠	إجمالى مدين		١٢٠٠٠	إجمالى دائن	
٣٠٠٠	إجمالى دائن				
١٢٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

ويظهر ميزان المراجعة المعدل التسويات كالتالى :

ميزان المراجعة بعد التسويات

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف الإيجار	١٢٠٠٠	
حـ/ إيجار مدفوع مقدماً	٣٠٠٠	

(B) **مثال عن بوليصة التأمين المدفوعه مقدماً**

فى ٢٠٠٦/١/١ قام أحدى الشركات بتوقيع عقد بوليصة تأمين ضد السرقة و الحريق مع شركة مصر للتأمين يغطى أخطار السرقة والحريق عن الشركة لمدة ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ العقد مقابل سداد مبلغ ٧٥٠٠ جنيه نقداً وقد تم تنفيذ الإتفاق .

المطلوب

إجراء التسويات الجردية الخاصه بالتأمين .

تمهيد للحل

يلاحظ أن أستفادة السنة الحالية من تلك البوليصة = ٧٥٠٠ جنيه ÷ ٣ سنوات = ٢٥٠٠ جنيه .

الجزء الذى يخص الفترة من مصروف التأمين = ٢٥٠٠ جنيه .

الجزء الذى يخص الفترات التالية = ٥٠٠٠ جنيه .

إجمالى وثيقة التأمين = ٧٥٠٠ جنيه .

يتم إثبات مصروف التأمين المقدم بسجلات اليومية :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١/١	حـ/مصروف تأمين مقدم حـ/ النقدية قيد سداد مصروف التأمين عن ثلاث سنوات	٧٥٠٠	 ٧٥٠٠

- الترحيل لحسابات الأستاذ

حـ/ مصروف تأمين مقدم

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٧٥٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٦/١/١			
٧٥٠٠ صفر	إجمالى مدين إجمالى دائن		صفر	إجمالى دائن	
٧٥٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

- إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات :

ميزان المراجعة

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف تأمين مقدم	٧٥٠٠	

- عند الجرد فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ يتم عمل قيد التسوية التالى لتحميل الفترة بنصيبيها من مصروف التأمين المقدم :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ مصروف التأمين حـ/ مصروف تأمين مقدم قيد تسوية مصروف التأمين الخاصة بالسنة	٢٥٠٠	 ٢٥٠٠

- الترحيل لحسابات الأستاذ :**حـ/مصروف التأمين**

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٥٠٠	حـ/ مصروف تأمين مقدم	٢٠٠٦/١٢/٣١			
٢٥٠٠ صفر	إجمالى مدين إجمالى دائن		صفر	إجمالى دائن	
٢٥٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ مصروف تأمين مقدم

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٧٥٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١	٢٥٠٠	حـ/ مصروف تأمين	٢٠٠٦/١٢/٣١
٧٥٠٠ ٢٥٠٠	إجمالى مدين إجمالى دائن		٢٥٠٠	إجمالى دائن	
٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

أعداد ميزان المراجعة المعدل التسويات :

ميزان المراجعة بعد التسويات

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف تأمين	٢٥٠٠	
حـ/ مصروف تأمين مقدم	٥٠٠٠	

وبمقتضى ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات يتم تضمين حـ/مصروف تأمين ضمن المصروفات بقائمة الدخل ، بينما يتم إدارج حـ/ مصروف تأمين مقدم ضمن الأصول بالميزانية العمومية .

		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ تأمين مقدم
٢٥٠٠		حـ/ مصروف التأمين
	٧٥٠٠	إلى حـ / النقدية
		أثبات المدفوع كتأمين مقدم والمحمل على السنة عن تأمين

(C) مثال عن المواد والمهمات المكتبيه

أشـترت أحـد الشـركات بتـاريخ ٢٠٠٦/٦/١٠ مهمـات مكتبيـه بمبلـغ ٦٠٠٠ جنيـه نقـداً وقـد قـدرت تكلفـة تلـك المهمـات عنـد الجـرد فـى نهايـة المـدة (٣١ ديسمبر٢٠٠٦) المتبقاه فى المخازن ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب

أثبات عملية شراء المهمات والستنفذ منها خلال عام ٢٠٠٦ .

الحل

تثبت العملية بسجلات اليومية بأعتبار المهمات المشتراه أصلاً من الأصول

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/٦/١٠	حـ/مهمات مكتبيه حـ/ النقدية قيد شراء مهمات مكتبيه نقداً	٦٠٠٠	 ٦٠٠٠

- يتم الترحيل لحسابات الأستاذ

حـ/ مهمات مكتبيه

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٠٠٠ ٦٠٠٠ صفر	حـ/ النقدية إجمالى مدين إجمالى دائن	٢٠٠٦/٦/١٠	 صفر	 إجمالى دائن	
٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

- يتم إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مهمات مكتبيه	٦٠٠٠	

- عنـد الجـرد يثبـت قيـد التسـوية التـالى لإثبـات مـا اسـتنفذته الفتـرة الحاليـة مـن المهمات المخزنية :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ مصروفات مهمات مكتبيه حـ/ مهمات مكتبيه قيد تسوية مصروف المهمات المخزنيه	٤٠٠٠	 ٤٠٠٠

يتم حساب مقدار ما استنفذته الفترة من المهمات المكتبيه بالمعادلة التالية :

مصروف المهمات المكتبيه = رصيد بداية الفترة – رصيد عند الجرد

= ٦٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٤٠٠٠ جنيه

ix. يتم الترحيل لحسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/مصروف مهمات مكتبيه

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٠٠٠	حـ/ مهمات مخزنيه	٢٠٠٦/١٢/٣١			
٤٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
٤٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ ممهمات مكتبيه

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١	٢٥٠٠	حـ/ مصروف مهمات مكتبيه	٢٠٠٦/١٢/٣١
٦٠٠٠	إجمالى مدين		٤٠٠٠	إجمالى دائن	
٤٠٠٠	إجمالى دائن				
٢٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

- يتم أعداد ميزان المراجعة المعدل التسويات :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف مهمات مكتبيه	٤٠٠٠	
حـ/ مهمات مخزنية	٢٠٠٠	

يتم إدارج حـ/ مصروف مهمات مكتبيه ضمن المصروفات بقائمة دخل الفترة فى حين يتم إدارج حـ/ مهمات مكتبيه ضمن الأصول بالميزانية العمومية .

(٢) المصروفات أو الإلتزامات المستحقة

Accrued Expenses (or Liabilities)

وهى تمثل مصروفات أستحقت وتم الاستفادة منها خلال الفترة إلا أنها لم تسدد بعد حتى نهاية الفترة ، ومن ثم فهى تعتبر إلتزامات فى نهاية الفترة تدرج كحساب دائن ويتم تسجيلها فى الميزانية كذلك ، فى حين تدرج الجوانب المدينة المتعلقة بتلك البنود فى قائمة الدخل كمصروفات . وكأمثلة على تلك المصروفات المستحقة الفوائد المستحقة والأجور المستحقة أو الضرائب العقارية المستحقة .

(A) مثال على الأجور المستحقة

فيما يلى البيانات المالية المستخرجة من ميزانية المراجعة لأحدى الشركات فى ٢٠٠٦/١/٣١ :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروفات الأجور	١٨٠٠٠	

وقد تبين أن هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد مقدارها ١٥٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٦/١٢/٣١ ، وقد تم سداد قيمة تلك الأجور فى ٣ يناير ٢٠٠٧ .

المطلوب

المعالجة المحاسبية لمصروفات الأجور والأجور المستحقة خلال عام ٢٠٠٦ .

(A) إعداد قيد التسوية للمصروف المستحق فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ مصروف الأجور	١٥٠٠	
	حـ/ أجور مستحقة		١٥٠٠
	قيد تسوية مصروف الأجور المستحق		

(B) ترحيل قيد التسوية لحسابات الأستاذ :

حـ/مصروف الأجور

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٨٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١			
١٥٠٠	حـ/ أجور مستحقة	٢٠٠٦/١٢/٣١			
١٩٥٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
١٩٥٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ أجور مستحقة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
صفر	إجمالى مدين		١٥٠٠	حـ/ مصروف الأجور	٢٠٠٦/١٢/٣١
			١٥٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			١٥٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

حـ/ إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف الأجور	١٩٥٠٠	
حـ/ أجور مستحقة		١٥٠٠

يتم إدارج حـ/ مصروف الأجور برصيد **١٩٥٠٠** ضمن المصروفات بقائمة دخل الفترة ، بينما يدرج حـ/ أجور مستحقة برصيد ١٥٠٠ ضمن الألتزامات بالميزانية العمومية .

(B) مثال عن الفوائد المستحقة

فيما يلىالبيانات المستخرجه من ميزان المراجعة فى **٢٠٠٦/١٢/٣١** لأحدى الشركات :

أسم الحساب	مدين	دائن
قرض مصرفى		١٢٠٠٠٠٠

وقد حصلت الشركة على ذلك القرض فى **٢٠٠٦/٦/٣٠** بفائدة **١٠%** سنوياً تسدد فى **٢٠٠٧/١/١** .

المطلوب

بيان المعالجة المحاسبة لفائدة القرض .

الحل

فى **٢٠٠٦/١٢/٣١** يتم عمل قيد التسوية لنصيب الفترة من فائدة القرض على النحو التالى :-

فائدة القرض المستحقة = ١٢٠٠٠٠٠ جنيه × ١٠/١٠٠ × ٦/١٢ = ٦٠٠٠٠ جنيه

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ مصروف الفائدة حـ/ فائدة مستحقة قيد تسوية الفائدة المستحقة عن الفترة	٦٠٠٠٠	 ٦٠٠٠٠

(A) يتم الترحيل إلى حسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ مصروف الفائدة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٠٠٠٠	حـ/ فائدة مستحقة	٢٠٠٦/١٢/٣١			
٦٠٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
٦٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ فائدة مستحقة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٦٠٠٠٠	حـ/ مصروف الفائدة	٢٠٠٦/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		٦٠٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٦٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

(B) يتم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروفات الفائدة	٦٠٠٠٠	
حـ/ فائدة مستحقة		٦٠٠٠٠

يــدرج حـــ/ مصـــروف الفائــدة برصــيد ٦٠٠٠٠ جنيــه ضــمن مصــروفات الفتـرة بقائمــة الـدخل المعـدة عـن السـنة المنتهيــة فـى ٢٠٠٦/١٢/٣١ بينمـا يـدرج حـ/ فائدة مستحقة برصيد ٦٠٠٠٠ جنيه ضمن إلتزامات الفترة بالميزانية العمومية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

(٣) الإيرادات غير المكتسبة (الإيرادات المحصلة مقدماً)

Unearned Revenues

يمثل ذلك المصطلح مبالغ نقدية تم تحصيلها وسجلت كـألتزام إلا أنها لم تكتسب بعد من خلال تقديم السلع والخدمات للعملاء لأنها تخص فترة أو فترات لاحقة ، فهى تعد إيرادات غير محققه . فطبقاً للمفهوم المحاسبى - الأعتراف

بالإيراد **Revenue Recognition** يتم التقرير عن الإيراد فى الفترة التى يكون قابل للتحقيق فيها ، ومن ثم فهى تعتبر بمثابة إيراد مكتسب **Earned Revenue** .

وللتوضيح عندما يتم تحصيل الإيراد نقداً قبل أكتسابه عادة ما يتم تأجيل المبلغ الذى يخص فترات تاليه بأعتباره مبلغ غير مكتسب تم تحصيله مقدماً ويتم تسجيله إلتزامات على الشركة بإعتبار أنه يمثل تعهد بتقديم خدمة في المستقبل نتيجة لصفقه حدثت فى الماضى . ولعل أبرز الأمثلة على بند الإيرادات غير المكتسبة إيراد الإيجار المحصل مقدماً أو الفوائد المحصلة مقدماً على أوراق القبض أو الدفعات المقدمة من العملاء أو إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً.

(A) مثال عن الإيجارات الدائنة المحصله مقدماً :

فى ٢٠٠٦/١/١ قامت أحدى الشركات بتوقيع عقد تأجير جزء من العقار الخاص لأحد الشركات مقابل ١٥٠٠ جنيه شهرياً ، وبمجرد التوقيع قامت الشركة بتحصيل القيمة الإيجارية لثلاث سنوات مقدماً بمجرد التوقيع على العقد .

المطلوب

المعالجة المحاسبية لإيرادات الإيجار بالإضافة للإيجار المحصل مقدماً

الحل

x. قيمة الإيجار السنوى = ١٥٠٠ جنيه × ١٢ شهر = ١٨٠٠٠ جنيه

xi. قيمة الإيجار المحصل مقدماً = ١٨٠٠٠جنيه × ٣ سنوات = ٥٤٠٠٠ جنيه

المبلغ المحصل مقدماً ٥٤٠٠٠ جنيه قد حصلت عليه الشركة مقابل خدمات لم تقدم بعد ، و هذا المبلغ يخص عام ٢٠٠٦ منه ١٨٠٠٠ جنيه بينما الباقى يخص عامى ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨ .

ويتم المعالجة المحاسبية فى الفترات الثلاثة على النحو التالى :

عام ٢٠٠٦

xii. يثبت قيد اليومية التالى بمجرد تحصيل الإيراد فى ٢٠٠٦/١/١ :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ النقدية	٥٤٠٠٠	
	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً		٥٤٠٠٠
	قيد تحصيل إيرادعقار مقدماً عن ثلاث سنوات		

ويتم ترحيل القيد السابق لدفتر الأستاذ كالتالى :

حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٥٤٠٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٦/١/١
صفر	إجمالى مدين		٥٤٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٥٤٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

عند الجرد فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ يتم عمل قيد تسوية لإثبات ما يخص الفترة الحالية من الإيرادات المحصل مقدماً :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً	١٨٠٠٠	
	حـ/ إيراد عقار		١٨٠٠٠
	قيد تسوية إيراد العقار الذى يخص السنة		

وبذلك تظهر حسابات الأستاذ كالتالى :

ح/ إيراد عقار محصل مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٨٠٠٠	حـ/ إيراد عقار	٢٠٠٦/١٢/٣١	٥٤٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١
١٨٠٠٠	إجمالى مدين		٥٤٠٠٠	إجمالى دائن	
			١٨٠٠٠	إجمالى مدين	
			٣٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

ح/ إيراد عقار

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			١٨٠٠٠	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً	٢٠٠٦/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		١٨٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			١٨٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

ويعتبر رصيد حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً (٣٦٠٠٠ جنيه) إلتزامات على الشركة لذا يتم إدارجة بالميزانية العمومية ضمن الإلتزامات القائمة فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

أما رصيد حـ/ إيرادات عقار (١٨٠٠٠ جنيه) يعالج كإيرادات يخص الفترة، لذا يتم إدراجه قائمة الدخل ضمن الإيرادات الخاصة بعام ٢٠٠٦ .

المعالجة المحاسبيه عام ٢٠٠٧

فى نهاية السنة يتم فصل الجزء من الإيراد المقدم الذى يخص عام ٢٠٠٧ بعمل قيد التسوية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٧/١٢/٣١	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً	١٨٠٠٠	
	حـ/ إيراد عقار		١٨٠٠٠
	قيد تسوية إيراد العقار الذى يخص السنة		

وبذلك تظهر حسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٨٠٠٠	حـ/ إيراد عقار	٢٠٠٧/١٢/٣١	٣٦٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٧/١/١
١٨٠٠٠	إجمالى مدين		٣٦٠٠٠	إجمالى دائن	
			١٨٠٠٠	إجمالى مدين	
			١٨٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١	

حـ/ إيراد عقار

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			١٨٠٠٠	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً	٢٠٠٧/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		١٨٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			١٨٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١	

يظهر رصيد حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً (١٨٠٠٠ جنيه) ضمن الإلتزامات فى الميزانية العمومية المعدة فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

بينما يظهر رصيد حـ/ إيراد عقار (١٨٠٠٠ جنيه) ضمن إيرادات الفترة بقائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

المعالجة المحاسبية عام ٢٠٠٨ .

فى نهاية السنة يتم إثبات ما يخص السنة من الإيرادات المقدم بعمل قيد التسوية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٨/١٢/٣١	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً	١٨٠٠٠	
	حـ/ إيراد عقار		١٨٠٠٠
	قيد تسوية إيراد العقار الذى يخص السنة		

وبذلك تظهر حسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٨٠٠٠	حـ/ إيراد عقار	٢٠٠٨/١٢/٣١	١٨٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٨/١/١
١٨٠٠٠	إجمالى مدين		١٨٠٠٠	إجمالى دائن	
			١٨٠٠٠	إجمالى مدين	
			صفر	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١	

حـ/ إيراد عقار

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
صفر	إجمالى مدين		١٨٠٠٠	حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً	٢٠٠٨/١٢/٣١
			١٨٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			١٨٠٠٠	رصيد ٢٠٠٨/١٢/٣١	

ويتضح مما سبق مايلى :

(A) رصيد حـ/ إيراد عقار محصل مقدماً أصبح صفراً ، وبذلك تلاشى هذا الحساب تماماً .

(B) رصيد حـ/ إيراد عقار (١٨٠٠٠ جنيه) يعالج كإيراد يدرج ضمن إيرادات الفترة بقائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٨/١٢/٣١.

(B) مثال عن إيرادات خدمات الصيانة المحصلة مقدماً :

فيما يلى البيانات المستخرجة من ميزان المراجعة الخاص بأحد الشركات فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً		٧٥٠٠

وقد تبين عند الجرد أن إيرادات خدمات الصيانة المحصلة مقدماً تغطى مدة ١٥ شهراً بواقع ٥٠٠ جنيه جنيه شهرياً بدءاً من تاريخ تحرير العقد للعميل فى ٢٠٠٦/١/١ .

المطلوب

إعداد قيود التسويات الجردية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

الحل

مايخص السنة من الإيراد = ١٢ شهر × ٥٠٠ جنيه = ٦٠٠٠ جنيه .

يتم أثبات قيد التسوية على النحو التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً	٦٠٠٠	
	حـ/ إيراد خدمات صيانة		٦٠٠٠
	قيد تسوية إيرادات خدمات صيانة عن الفترة		

ويتم الترحيل للأستاذ كالتالى :

حـ/ إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٠٠ ٠	حـ/ إيرادات خدمات صيانة	/١٢/٣١ ٢٠٠٦	٧٥٠ ٠	رصيد	٢٠٠٦/١/١
٦٠٠ ٠	إجمالى مدين		٧٥٠ ٠	إجمالى دائن	
			٦٠٠ ٠	إجمالى مدين	
			١٥٠ ٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

حـ/ إيرادات خدمات صيانة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٦٠٠٠	حـ/ إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً	٢٠٠٦/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		٦٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

ويظهر ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً		١٥٠٠
حـ/ إيرادات خدمات صيانة		٦٠٠٠

يقفل حـ/ إيرادات خدمات صيانة ضمن إيرادات السنة بقائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ بينما يدرج حـ/ إيرادات خدمات صيانة محصلة مقدماً ضمن الإلتزامات بالميزانية العمومية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

(٤) الإيرادات (الأصول) المستحقة Accrued Revenues (or Assets)

تمثل الإيرادات (أو الاصول) المستحقة بنود إيرادات تم أكتسابها نتيجة تقديم سلع أو خدمات بالفعل خلال الفترة إلا أنها لم تحصل بعد حتى تاريخ أعداد القوائم المالية . ولاغراض تسجيل تلك الإيرادات تطبيقاً لمفهوم الأستحقاق **Accrual Reaccept** يتم إجراء قيود تسوية لتلك البنود لأغراض تسجيل الإيراد الذى أكتسب ولم يتم تحصيله بعد ولذلك يتم تسجيل ذلك الملبغ المستحق كأصل فى الميزانية .وكأمثلة على ذلك إيرادات خدمات صيانة مستحقة أو إيرادات إيجار مستحقة .

مثال عن إيرادات خدمات صيانة مستحقة

فى ٢٠٠٦/٧/١ وقعت أحدى الشركات عقد صيانة مع أحد الشركات لمدة عامين (بدءاً من تاريخ توقيع العقد) مقابل مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه سنوياً تسدد فى ٦/٣٠ من كل عام .

المطلوب

بيان كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الحالة خلال فترة العقد :

الحل

عام ٢٠٠٦

xiii. فى ٢٠٠٦/٧/١ بمجرد توقيع العقد ، لأتثبت أية قيود بسجلات الشركة نظراً لأنه لم يتم تقديم أى خدمات صيانة للعميل بعد .

xiv. فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ عند الجرد ، يقوم المحاسب بقياس إيرادات الصيانة التى تحققت بالفعل خلال الفترة من ٢٠٠٦/٧/١ حتى ٢٠٠٦/١٢/٣١ (٦ شهور) إلا أنه لم يتم تحصيلها بعد (لأن التحصيل طبقاً للعقد يتم فى ٢٠٠٧/٦/٣٠) ، وكذا لم يسبق تسجيلها فى الدفاتر ، يتم القياس كالتالى :

إيرادات خدمات الصيانة المستحقة عن الفترة

= ١٢٠٠٠ جنيه × **٦ شهور** / ١٢ = ٦٠٠٠ جنيه .

xv. بمقتضى ذلك يتم التسجيل بقيد التسوية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة	٦٠٠٠	
	حـ/ إيراد خدمات صيانة		٦٠٠٠
	قيد تسوية إيرادات خدمات صيانة عن الفترة		

xvi. يتم الترحيل لحسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٠٠٠	حـ/ إيرادات خدمات صيانة	١٢/٣١/ ٢٠٠٦			
٦٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى مدين	
صفر	إجمالى دائن				
٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ إيرادات خدمات صيانة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٦٠٠٠	حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة	٢٠٠٦/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		٦٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

ويظهر ميزان المراجعة بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة	٦٠٠٠	
حـ/ إيرادات خدمات صيانة		٦٠٠٠

xvii. بمقتضى ماسبق يدرج حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة بالميزانية العمومية ضمن أصول الشركة بأعتبارها حقاً من حقوق الشركة طرف الغير ، كما يدرج حـ/ إيرادات خدمات صيانة ضمن إيرادات الفترة فى قائمة الدخل .

عام ٢٠٠٧

xviii. فى ٢٠٠٧/٦/٣٠ تقوم الشركة بتحصيل إجمالى قيمة إيرادات خدمات صيانة عن العام الأول من العقد (١٢٠٠٠ جنيه) ونظراً لأن هذا المبلغ محصل

مقابل خدمات صيانة تم تقديم جزء منها (٦٠٠٠ جنيه) خلال عام ٢٠٠٦ والباقى (٦٠٠٠ جنيه) مقابل خدمات قدمت خلال ٦ شهور من عام ٢٠٠٧ لذا يثبت قيد اليومية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٧/١٢/٣١	حـ/ النقدية	١٢٠٠٠	
	حـ/ إيراد خدمات صيانة مستحقة		٦٠٠٠
	حـ/ إيراد خدمات صيانة		٦٠٠٠
	قيد تحصيل مقابل خدمات الصيانة عن العام الأول		

xix. فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ عند أتمام الجرد ، يقوم المحاسب بقياس قيمة إيرادات الصيانة التى تحققت بالفعل خلال الفترة من ٢٠٠٧/٧/١ حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ (٦ شهور) ولم يتم تحصيلها بعد (لأن التحصيل سيتم فى ٢٠٠٨/٦/٣٠) ويتم الحساب كالتالى :

xx. إيرادات خدمات الصيانة المستحقة عن الفترة

= ١٢٠٠٠ جنيه × $\frac{٦}{١٢}$ = ٦٠٠٠ جنيه

وبمقتضى ذلك يثبت قيد التسوية التالى لتسجيل القيمة السابقة :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٧/١٢/٣١	حـ/ إيراد خدمات صيانة مستحقة	٦٠٠٠	
	حـ/ إيراد خدمات صيانة		٦٠٠٠
	قيد إيراد خدمات صيانة عن الفترة		

xxi. يتم الترحيل لحسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٠٠٠	حـ/ إيرادات خدمات صيانة	١٢/٣١/ ٢٠٠٧			
٦٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى مدين	
صفر	إجمالى دائن				
٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١				

حـ/ إيرادات خدمات صيانة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٦٠٠٠	حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة	٢٠٠٧/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		٦٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٦٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١	

ويتم إعداد ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة	٦٠٠٠	
حـ/ إيرادات خدمات صيانة		٦٠٠٠

حيث يدرج حـ/ إيرادات خدمات صيانة مستحقة ضمن الأصول بالميزانية العمومية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ بينما يدرج حـ/ إيرادات خدمات صيانة ضمن إيرادات الفترة بقائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

عام ٢٠٠٨

xxii. فى ٢٠٠٨/٦/٣٠ يتم تحصيل قيمة إيرادات عقد صيانة عن العام الثانى حيث من يثبت القيد التالى بسجلات يومية محمد بهجت :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
	حـ/ النقدية	١٢٠٠٠	
	حـ/ إيراد خدمات صيانة مستحقة		٦٠٠٠
	حـ/ إيراد خدمات صيانة		٦٠٠٠
	قيد تحصيل مقابل خدمات الصيانة عن العام الباقى		

وفى **٢٠٠٨/١٢/٣١** لاتجرى أية تسويات نظراً لإتمام تحصيل كافة إيرادات العقد سواء المستحقة عن عام٢٠٠٧ أو الخاصة بالسنة الحالية .

(٥) البنود المقدره Estimated Items

تتسم التسويات الجردية الخاصة بالمقدمات والمستحقات السابقة بأنها تتعلق ببنود محددة القيمة **Determinstic Items** لإرتباطها بعلاقة تعاقدية مع الغير ، إلا أنه يوجد أنواع أخرى من التسويات المتعلقة ببنود وعناصر تقديرية أحتماليه **Estimated or Probablistic** حيث لا يمكن تقدير مبالغ تلك الحسابات بصورة دقيقة عند تسجيلها فى القوائم المالية .

فتلك البنود المقدره تعتبر دالة فى أحداث وظروف مستقبلية غير معروفة وهو مايشير إلى أن أعباء الفترة المالية لا يمكن تقديرها إلا بصورة حكمية إجتهادية فقط .

للتوضيح قد تكون هناك بعض حسابات المدينين التى تنتج من قيام الشركة ببيع منتجاتها أو تقديم خدماتها على الإجل – غير قابلة للتحصيل لأسباب مختلفة ، وتطبيقاً لمفهوم الحيطة والحذر أو التحفظ **Conservatism** تتجنب الشركة تقدير مصروفات وخسائر الفترة بأقل من حقيقتها عن طريق تقدير الديون التى لن يتم تحصيلها وبالتالى يتم تسجيلها عن طريق قيام الإدارة بعمل مخصصات للديون غير المنتظر تحصيلها والتى يتوقع حدوثها وبنفس المنهجية

يتم تقدير العمر الانتاجى المتوقع للأصول الثابتة وقيمتها التخريدية لتحديد مصروف الأهلاك الذى يحمل على كل فترة عن طريق توزيع تكلفة شراء الأصول (التكلفة التاريخية) مع الاخذ فى الحسبان قيمتها التخريدية على العمر الأنتاجى المتوقع لذلك الأصل .

وفيما يلى توضيح لقيود التسوية للديون المعدومة أو قيود التسوية للأهلاك.

(A) قيود التسوية للديون المشكوك فى تحصيلها والديون المعدومة

Adjusting Enteries For Doubtful Accounts and Bad Debts

يترتب على عمليات البيع الآجل مخاطر كثيرة من بينها أحتمالات تعثر بعض المدينين فى سداد ديونهم للمشروع ، بل وتوقف آخرين عن السداد نهائياً نتيجة إشهار إفلاسهم والديون التى تتوافر دلائل على أحتمالات عدم تحصيلها يطلق عليها «ديون مشكوك فى تحصيلها» أما الديون التى يفقد الأمل فى تحصيلها نهائياً فتسمى ديون معدومه **Bad Debts** .

أن المبالغ التى يتم تقديرها كديون مشكوك فى تحصيلها ، يتعين – طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها – تخفيض قيمة رصيد المدينين بها بإعتبارها خسارة يتحملها المشروع ويتم إدراجها ضمن المصروفات بقائمة دخل الفترة بحيث يتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات بشكل ييسر مهمة قياس صافى ربح المشروع .

وعادة ما يتم تسجيل الديون المعدومة تطبيقاً للمقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات كمصروف فى الفترة التى تم فيها البيع أو تأدية الخدمة بدلاً من الفترة التى أعدمت فيها حسابات المدينين أو أوراق القبض ، كذلك فأن التقويم السليم الرصيد العملاء والمدينين يتطلب وفقاً لأساس القيمة القابلة للتحقق **Realized Value** أن يتم الأعتراف بالديون المحتمل عدم تحصيلها .

عمومـاً يتطلـب وفقـاً لأسـاس المقابلـة بالأضـافة لأسـاس القيمـة القابلـة للتحقـق أن يـتم إجـراء قيـود تسـوية تعكـس الـديون المعدومـة فـى قائمـة الـدخل والميزانية ، حيث يتم إجراء تقدير قيمة المبيعات الأجله فى الفترة الحاليـة التـى يوجد شك فـى تحصيلها فـى نهايـة الفترة فـى ضـوء مقدار الـديون فـى السنوات السابقة والظروف الأقتصادية العامة .

وعـادة مـايتم أتبـاع عدة طرق لتقدير قيمـة تلك الـديون التـى يوجد شك فـى تحصيلها علـى سبيل المثـال التعبير عنهـا فـى صـورة نسبة مئويـة مـن المبيعـات الأجلـة خـلال الفتـرة أو أن يـتم أحتسـابها عـن طريـق تعـديل مخصـص الـديون المشكوك فى تحصيلها لتساوى نسبة معينة من حسابات العمـلاء وأوراق القبض الخاصة بالمعاملات المرتبطة فى نهاية الفترة .

وتتم المعالجة المحاسبية للديون المشكوك في تحصيلها (والـديون المعدومـة) من خلال المثال التوضيحي التالى :

مثال

فيما يلى ميزان المراجعة لأحدى الشركات فى ٢٠٠١/١٢/٣١ .

ميزان المراجعة

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مدينين	١٠٠٠٠٠٠	

xxiii. عنـد الجـرد تـم تقـدير الـديون المشـكوك فـى تحصـيلها بنسـبة ١٪ رصـيد المدينين كما تقرر إعدام مبلغ ٥٠٠٠ جنيه خاصة بعميل أشهر إفلاسه .

المطلوب

أعداد قيود التسوية الجردية الخاصة بالديون المشكوك فى تحصيلها .

الحل

يتعـين تخصـيص مبلـغ – تصـل نسـبته إلـى **١%** مـن رصـيد المـدينين – لمواجهة أحتمالات عدم تحصيل جزء من المستحق على العملاء خلال الفترة عن طريق تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها يتم معالجته بأعتباره حساب عكسى مقابل لحساب الأصل (المدينون) **Contra – Account** حيث يتم تخفيض حـ/ المدينين بقيمته فى الميزانيـة العموميـة ، فى نفس الوقت يتم إدراج حـ / مصروف الديون المشكوك فى تحصيلها ضمن المصروفات بقائمـة الـدخل على النحو التالى :

مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

= رصيد المدينين × النسبة المقدرة للديون المشكوك فيها

= **١٠٠٠٠٠٠ × ١% = ١٠٠٠٠** جنيه

ويتم إثبات قيود التسوية على النحو التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها	١٠٠٠٠	
	حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها		١٠٠٠٠
	قيد تسوية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها خلال الفترة		
	حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٥٠٠٠	
	حـ/ المدينون		٥٠٠٠
	قيد إثبات الديون المعدومة خلال الفترة		

يلاحظ أن الديون المعدومة (٥٠٠٠ جنيه) تم خصمها من رصيد المخصص الخاص بالديون المشكوك فى تحصيلها بما يعنى أن الرصيد المتبقى من حـ/ المخصص يبلغ ٥٠٠٠ جنيه فقط كما يتضح من عملية الترحيل لحسابات الأستاذ .

حـ/مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٦/١٢/٣١			
١٠٠٠٠	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى دائن				
١٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٥٠٠٠	حـ/ المدينون	٢٠٠٦/١٢/٣١	١٠٠٠٠	حـ/ مصروف ديون مشكوك فيها	٢٠٠٦/١٢/٣١
٥٠٠٠	إجمالى مدين		١٠٠٠٠	إجمالى دائن	
			٥٠٠٠	إجمالى مدين	
			٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

حـ/ مدينون

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١٢/٣١	٥٠٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٦/١٢/٣١
١٠٠٠٠٠٠	إجمالى مدين		٥٠٠٠	إجمالى دائن	
	إجمالى دائن				
٩٩٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

وبذلك يظهر ميزان المراجعة بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها	١٠٠٠٠	
حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		٥٠٠٠
حـ/ مدينون	٩٩٥٠٠٠	

يــدرج رصــيد حــ / مصــروف ديــون مشــكوك فــى تحصــيلها ضــمن المصروفات بقائمة دخل الفترة بينما يظهر حـ/ مخصص ديون مشكوك فـى تحصيلها مخصوماً رصيد حـ / المدينين بالميزانية على النحو التالى :

الميزانية العمومية

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

٩٩٥٠٠٠ ٥٠٠٠ ٩٩٠٠٠٠	مدينون - مخصص ديون مشكوك فيها	

مثال

فيما يلى ميزان المراجعة الخاص بأحى الشركات فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مدينون	١٠٠٠٠٠٠	
حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		١٠٠٠٠

وقد تقرر عند الجرد تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٢% من المدينين .

تسير خطوات حساب المخصص الجديد على النحو التالى :

مخصص الفترة الحالية (٢٠٠٦) = ١٠٠٠٠٠٠ × **٢%** =٢٠٠٠٠ جنيه .

رصيد مخصص الفترة السابقة (٢٠٠٥) =١٠٠٠٠ جنيه .

الفرق (بالزيادة) = ١٠٠٠٠ جنيه .

معنـى ذلـك ضـرورة زيـادة رصـيد المخصـص القـديم بمبلـغ ١٠٠٠٠ جنيـه ليتساوى مع المخصص الجديد ، ويتم ذلك بعمل قيد التسوية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
۳۱/۱۲/ ۲۰۰٦	حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها	۱۰۰۰ ۰	
	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		۱۰۰۰۰
	قيد تسوية فروق المخصص		

ويتم الترحيل حسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
۱۰۰۰۰	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	۲۰۰٦/۱۲/۳۱			
۱۰۰۰۰	إجمالى مدين		صفر	إجمالى دائن	
	إجمالى دائن				
۱۰۰۰۰	رصيد ۲۰۰٦/۱۲/۳۱				

حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			۱۰۰۰۰	رصيد قبل التسوية	۲۰۰٦/۱/۱
			۱۰۰۰۰	حـ/ مصروف ديون مشكوك فيها	۲۰۰٦/۱۲/۳۱
صفر	رصيد مدين		۲۰۰۰۰	رصيد دائن	
			صفر	رصيد مدين	
			۲۰۰۰۰	رصيد ۲۰۰٦/۱۲/۳۱	

وبذلك يظهر ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها	۱۰۰۰۰	
حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		۲۰۰۰۰

يدرج حـ/مصروف مشكوك فى تحصيلها ضمن مصروفات دخل الفترة

بينما يظهر حـ/ المخصص مخصوماً من رصيد المدينين بالميزانية العمومية.

مثال

فيما يلى ميزان المراجعة الخاص بأحدى الشركات فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ مدينون	١٠٠٠٠٠٠	
حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		٢٠٠٠٠

وقد تقرر عند الجرد تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١% من حـ/ المدينين .

مخصص الفترة الحالية = ١٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠٠٠ ×١%)

مخصص الفترة السابقة = ٢٠٠٠٠ جنيه .

الفرق (بالنقص) = (١٠٠٠٠) جنيه .

وهو ما يستدعى إثبات قيد التسوية التالى :

التاريخ	البيان	مدين	دائن
١٢/٣١/ ٢٠٠٦	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	١٠٠٠٠	
	حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها		١٠٠٠٠
	قيد تسوية فروق المخصص		

ويلاحظ أن قيد التسوية هنا يعد بمثابة قيد عكسى لقيد فى العام السابق (المنتهى فى ٢٠٠٥/١٢/٣١) على أساس أن المطلوب هنا هو تخفيض (وليس زيادة) رصيد المخصص وهى عموماً حالة نادراً ما تحدث فى الواقع العملى.

يلاحظ أيضاً أن حـ/ مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها فى القيد السابق سيكون رصيده دائناً ، وهو ما يتناقص وطبيعته كمصروف ، لذا فمن المفضل

فى هذه الحالة ومنعاً لأى إلتباس أن يتم إقفال حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها مباشرة فى حـ/ ملخص الدخل على النحو التالى:

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٣١/١٢/ ٢٠٠٦	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	١٠٠٠٠	
	حـ/ ملخص الدخل		١٠٠٠٠

ويظهر حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بدفتر الأستاذ كالتالى:

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠	حـ/ ملخص الدخل	٢٠٠٦/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	رصيد قبل التسوية	٢٠٠٦/١/١
١٠٠٠٠	إجمالى مدين		٢٠٠٠٠	إجمالى دائن	
			١٠٠٠٠	إجمالى مدين	
			١٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

الديون المعدومة المحصلة

عادة ما تجاهد الشركة من أجل محاولة أسترداد الديون التى سبق أعتبارها معدومة خلال الفترات السابقة ، وأحياناً ما تنجح جهود الشركة فى تحصيل بعضاً من تلك الديون ، وفى هذه الحالة يتم معالجتها بإقفالها فى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها للفترة الحالية ، وذلك طبقاً لما هو موضح فى المثال التالى :

مثال

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ تمكنت إدارة الشركة من تحصيل مبلغ ٢٠٠٠ جنيه من دين سبق إعدامه لأحد العملاء خلال عام ٢٠٠٥ .

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١٢/٣١	حـ/ المدينين	٢٠٠٠	
	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		٢٠٠٠
	قيد إثبات ديون سبق إعدامها		
	حـ/ النقدية	٢٠٠٠	
	حـ/ المدينين		٢٠٠٠
	قيد تحصيل ديون سبق إعدامها		

يلاحظ أنه لا يترتب على المعالجة السابقة أى تأثير على إيرادات الشركة فى قائمة الفترة نتيجة تحصلي الديون السابق إعدامها ، وإنما ينصب أثرها على تعديل رصيد حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بقيمة ما تم تحصيله .

(B) قيود التسوية للإهلاك Adjusting Entries for Depreciation

عند تقدير الإهلاك يتم توزيع التكلفة المبدئية أو التاريخية للأصل الثابت خلال العمر الإنتاجي المتوقع له . ويتشابه قيد الإهلاك عموما مع القيد الذي يجري لتخفيض المصروفات المدفوعة مقدما. في أن أحد حسابات الأصول يجعل مدينا بالمبلغ الأصلي إلا أن وجه الاختلاف هو أنه في الإهلاك يضاف المبلغ الدائن لحساب منفصل – هو مجمع الإهلاك **Accumulated Depreciation** بدلا من حساب الأصل.

وتوجد عديد من الطرق لحساب إهلاك الأصول الثابتة لعل أبرزها طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص ، وسوف يتم مناقشة موضوع الأصول الثابتة وأهلاكها بالتفصيل فى فصل لاحق مستقل .

وللتوضيح يفترض أن إحدى الشركات اشترت أتوبيس سياحي في ٢٠٠٧/١/١ بمبلغ ١١٠٠٠٠٠ جنية وقد قدر عمره الإنتاجي خمسة سنوات وقيمته التخريدية في نهاية الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية. وإذا ما اعتمدت الشركة على طريقة القسط الثابت في حساب الإهلاك فسوف تظهر كل سنة مالية خلال

الفترات السنوات الخمس محملة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية (١١٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠/ ٥). حيث لا يمكن اعتبار مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ بأكمله كمصروف في فترة الحصول على الأصل نتيجة لأن الشركة سوف تستفيد من استخدام الأتوبيس السياحي على مدار الخمس سنوات كلها تطبيقا لمعايير المحاسبة المقبولة والمعارف عليها.

وعادة ما تقوم الشركة بإجراء قيد التسوية على النحو التالي:

منه	له	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	من حـ/ مصروف الإهلاك – اتوبيس سياحي إلى حـ/ مجمع الإهلاك – أتوبيس سياحي (تسجيل إهلاك الأتوبيس عن الفترة)	٣١ ديسمبر

مثال على قيود التسوية الجردية اللازم لأثبات أهلاك الأصول الثابتة

فى ٢٠٠٦/١/١ أشترت أحدى الشركات السياحة أتوبيس سياحى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه نقداً ، وتم تقدير عمره الإنتاجى بخمسة سنوات .

المطلوب

إثبات قيود اليومية اللازمة لعملية الشراء وكذا قيود تسوية الإهلاك فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ بفرض أستخدام طريقة القسط الثابت .

الحل

يتم حساب قسط الإهلاك السنوى بالمعادلة التالية

قسط الإهلاك السنوى = ١٠٠٠٠٠ / جنيه = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

معنى ذلك تحميل كل فترة مالية (من جملة العمر الإنتاجى للأصل ٥ سنوات) بمصروف مقابل الإهلاك قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، يدرج بقائمة دخل كل فترة وتخصم تلك القيمة من إجمالى تكلفة الأصل الذى يظهر بقيمته الصافية بالميزانية العمومية .

ويتم إجراء المعالجة المحاسبية عن طريق الإبقاء على تكلفة الأصل التاريخية كما هى دون تعديل وفتح حساب عكسى مقابل لحساب الأصل **Contra Account** يسمى حـ/ مجمع الإهلاك الأصل يتم فيه تجميع مبالغ أقساط الإهلاك السنوية على أن يظهر الإجمالى المتراكم مطروحاً من تكلفة الأصل بالميزانية ويعتبر الصافى ممثلاً للقيمة الدفترية للأصل ، يمكن توضيح ذلك عن طريق أثبات قيود اليومية على النحو التالى

التاريخ	البيان	مدين	دائن
٢٠٠٦/١/١	حـ/ الأتوبيس حـ/ النقدية قيد شراء أتوبيس سياحى نقداً	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
١٢/٣١/ ٢٠٠٦	حـ/ قسط إهلاك السيارة حـ/ مجمع إهلاك السيارة قيد تسوية قسط الإهلاك عن الفترة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

ويتم الترحيل لحسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ الأتوبيس

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٦/١/١			
١٠٠٠٠٠٠	إجمالى دائن		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى مدين				
١٠٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

كما يظهر حـ/ قسط الإهلاك كالتالى :

حـ/ قسط إهلاك الأتوبيس

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠٠	حـ/ مجمع إهلاك السيارة	٢٠٠٦/١٢/٣١			
٢٠٠٠٠٠	إجمالى دائن		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى مدين				
٢٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٢٠٠٠٠٠	حـ/ قسط إهلاك السيارة	٢٠٠٦/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		٢٠٠٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٢٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

ويظهر ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ الأتوبيس	١٠٠٠٠٠٠	
حـ/ قسط إهلاك الأتوبيس	٢٠٠٠٠٠	
حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس		٢٠٠٠٠٠

يدرج حـ/ قسط الإهلاك ضمن مصروفات الفترة بقائمة الدخل ، أما حـ/ الأتوبيس فيظهر ضمن الأصول بالميزانية مخصوماً منه رصيد حـ/ مجمع إهلاك السيارة كالتالى :

الميزانية العمومية
فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

الأصول		
١٠٠٠٠٠٠	أتوبيس سياحى	
٢٠٠٠٠٠	- مجمع إهلاك سيارة	
٨٠٠٠٠٠		

ويتم أثبات قيود التسوية للإهلاك عام ٢٠٠٧ على النحو التالى :-

التاريخ	البيان	مدين	دائن
	حـ/ قسط إهلاك الأتوبيس	٢٠٠٠٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس		٢٠٠٠٠ ٠
	قيد قسط الإهلاك عن الفترة		

ويتم الترحيل لحسابات الأستاذ كالتالى :

حـ/ قسط إهلاك الأتوبيس

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠٠	حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس				
٢٠٠٠٠٠	إجمالى دائن		صفر	إجمالى دائن	
صفر	إجمالى مدين				
٢٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١				

حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٢٠٠٠٠٠	رصيد	٢٠٠٦/١٢/٣١
			٢٠٠٠٠٠	حـ/ قسط إهلاك الأتوبيس	٢٠٠٦/١٢/٣١
صفر	إجمالى مدين		٤٠٠٠٠٠	إجمالى دائن	
			صفر	إجمالى مدين	
			٤٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١	

وبذلك يظهر ميزان المراجعة بعد التسوية كالتالى :

أسم الحساب	مدين	دائن
حـ/ قسط إهلاك الأتوبيس	٢٠٠٠٠٠	
حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس		٤٠٠٠٠٠

يدرج حـ/ قسط إهلاك السيارة ٢٠٠٠٠٠ جنيه ضمن المصروفات بقائمة دخل الفترة ، بينما يتم خصم رصيد حـ/ مجمع إهلاك الأتوبيس ٤٠٠٠٠٠ جنيه من التكلفة التاريخية للأصل فى الميزانية كالتالى :

الميزانية العمومية

فى ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأصول		
١٠٠٠٠٠٠	الأتوبيس	
٤٠٠٠٠٠	- مجمع إهلاك سيارة	
٦٠٠٠٠٠		

(٦) التسويات الجردية الخاصة بالمخزون والحسابات المرتبطة

Inventory and Related Accounts□

عموما تختلف المعالجة المحاسبية للمخزون وحساباته المرتبطة حسب الأساس أو الطريقة التي تحتفظ خلالها المنشأة بسجلات المخزون على النحو التالي:-

A– نظام الجرد المستمر

تقوم المنشأة بإثبات عمليات الشراء والصرف عند حدوثها مباشرة في حساب المخزن وتأسيسا على ذلك النظام:-

(١) يعكس رصيد حساب المخزن رصيد مخزون في نهاية المدة دون الحاجة لإجراء أي قيود تسوية.

(٢) لا يتم استخدام حساب للمشتريات حيث أنها تدرج مباشرة في الجانب المدين من حساب المخزون.

(٣) يستخدم حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض تجميع عمليات الصرف من المخزون.

B– نظام الجرد الدوري

تقوم المنشأة بعمل الأتي:-

(١) استخدام حساب للمشتريات دون تغيير رصيد حساب المخزون خلال الفترة.

(٢)يظل رقم حساب المخزون في أخر المدة ممثلاً لمقدار مخزون أول المدة على مدار الفترة المحاسبية.

(٣)في نهاية الفترة المحاسبية يلزم تعديل حساب المخزون عن طريق إقفال مخزون أول المدة وإثبات مقدار المخزون في نهاية المدة.

(٤)يتم تحديد مخزن أخر المدة عن طريق الجرد المادي **Physical Inventory** لبنود المخزون حيث يتم تقييمها على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

(٥)تتحدد تكلفة البضاعة المباعة بإضافة مخزون أول المدة إلى صافي المشتريات خلال المدة مع طرح مخزون أخر المدة.

بعبارة أخرى فإن عملية حساب تكلفة البضاعة المباعة تأخذ في ظل تلك الطريقة – خصائص كل من قيد التسوية وقيد الإقفال.

وتستخدم الشركة أكثر من طريقة لإعداد القيود وتحديث حساب المخزون وتسجيل تكلفة البضاعة المباعة بالإضافة إلى إقفال الحسابات الاسمية (حسابات الميزانية) الأخرى المتعلقة بها.

مثال

فيما يلي البيانات المالية لأحد الشركات:-

المبلغ	البند	البند
٤٠٠٠٠ جنية	مخزون أول المدة	**٢٥٠٠٠٠** جنية المشتريات
٥٠٠٠ جنية	مسموحات مشتريات	**١٠٠٠٠** جنية مصروفات نقل المشتريات
٥٠٠٠ جنية	خصومات على المشتريات	**١٠٠٠٠** جنية مردودات مشتريات
٣٠٠٠٠ جنية	مخزون أخر المدة	

تقوم الشركة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل نظام الجرد الدوري عن طريق إجرائها سلسلة من قيود اليومية المرتبطة بتعديل المخزون وإقفال الحسابات المرتبطة بالمشتريات على النحو التالي:-

منه	له	البيان
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ مخزون أول المدة (تحويل مخزون أول المدة لتكلفة البضاعة المباعة)
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من حـ/ مخزون أخر المدة إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (تسجيل رصيد مخزون أخر المدة)

ثانيا : **قيود الإقفال**

منه	له	البيان
		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ خصومات المشتريات
٥٠٠٠		حـ/ مسموحات المشتريات
١٠٠٠٠		حـ/ مردودات المشتريات
٢٤٠٠٠٠		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		إلى مذكورين
	٢٥٠٠٠٠	حـ/ المشتريات
	١٠٠٠٠	حـ/ مصروفات نقل المشتريات
		تحويل صافي المشتريات لتكلفة البضاعة المباعة

في ظل تلك الطريقة يمكن القول بالأتي:-

(١)يقوم كل من القيد الأول والقيد الثاني بتعديل حساب المخزون ويعتبر كل منهما من قيود التسوية.

(٢)ينقل القيد الثالث صافي المشتريات إلى تكلفة البضاعة المباعة ويعتبر بمثابة قيد إقفال.

(٣)يتبقى إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة وسيكون رصيده مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنية سواء اعتبرت طريقة تحديده جزءا من عملية التسوية أو جزءا من عملية الإقفال.

وجدير بالبيان فإن هناك طريقة أخرى لتحويل حسابات البضاعة المختلفة إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة في ظل نظام الجرد الدوري حيث يتم إعداد قيد إقفال على النحو التالي:-

منه	له	البيان
		من مذكورين
٣٠٠٠٠		حـ/ مخزون أخر المدة
٥٠٠٠		حـ/ خصومات المشتريات
٥٠٠٠		حـ/ مسموحات المشتريات
١٠٠٠٠		حـ/ مردودات المشتريات
٢٥٠٠٠٠		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠٠	حـ/ مخزون أول المدة
	٢٥٠٠٠٠	حـ/ المشتريات
	١٠٠٠٠	حـ/ نقل المشتريات
		(تحويل مخزون أول ألمدة وصافي المشتريات لتكلفة البضاعة المباعة وتسجيل مخزون أخر المدة)

ولاشك أن هناك عديد من المشاكل المرتبطة بالمحاسبة عن المخزون والتسويات الجردية المرتبطة بها سوف يتم تناولها تفصيلاً فى فصل لاحق مستقل.

٤/٣ أتمام الدورة المحاسبية Completion of the Accounting Cycle

عادة مايتم تقسيم حياة الوحدة الاقتصادية إلى عدد من الفترات المحاسبية المتساوية ، وفى كل فترة يتم تكرار التتابع المنطقى للإجراءات المحاسبية أبتداء

شكل رقم (٣/٣)

الدورة المحاسبية



تحديد قياس الصفقات والأحداث الأخرى

قيود يومية
- اليومية
- يومية المقبوضات النقدية .
- يومية المدفوعات النقدية .
- يومية المشتريات .
- يومية المبيعات .
- يوميات أخرى .

الترحيل
- الاستاذ العام (شهرية عادة)
- الاستاذ المساعد (يومياً عادة)

أعداد ميزان المراجعة

- التسويات
- المستحقات
- لمدفوعات المقدمة
- البنود المقدره

قائمة تسوية أختيارية

ميزان مراجعة معدل

أعداد القوائم المالية
- الميزانية
- قائمة التدخل
- قائمة التدفقات النقدية
- قائمة التغيرات فى حقوق المكلية

الأقفال (الحسابات الأسمية)

ميزان المراجعة بعد الأقفال (أختيارى)

القيود العكسية (أختيارية)

عند أكتمال هذه الخطوات يبدأ تتابعها مرة أخرى فى الفترة المحاسبية التالية .

(١) تحديد وتسجيل الصفقات والأحداث الأخرى

Identification and Recording of Transactions and Other Events

تتمثل الخطوة الأولى فى الدورة المحاسبية فى تحليل الصفقات والأحداث الأخرى وتحديد مايلزم تسجيله . حيث يجب الأعتراف ببند معين فى القوائم المالية إذا كان عنصراً قابلاً للقياس وملائماً ويمكن الاعتماد عليه .

وتم أستخدام عبارة الصفقات والأحداث الأخرى التى تؤثر على منشآت الأعمال فى وصف مصادر ومسببات التغيرات فى أصول المنشأه وإلتزاماتها وحق الملكية بها . ويمكن القول أن هناك عديد من الأحداث :-

(A) أحداث خارجية **Exogenous Events**

تتضمن التفاعل بين المنشأه وبيئتها على سبيل المثال الصفقات مع منشآت أخرى أو التغير فى سعر السلعة أو الخدمة التى تشتريها أو تبيعها الوحدة ، أو حدوث فيضان أو زلازل أو وجود تحسن فى التقنيه التى يستخدمها المنافس .

(B) أحداث داخلية **Endogenous Events**

وهى تلك التى تحدث داخل الوحدة مثل أستخدام الآلات فى النشاط أو أستخدام المواد الخام فى عمليات الأنتاج .

(C) أحداث تتضمن عناصر داخلية وخارجية

من أمثلة تلك الأحداث الحصول على خدمات الموظفين والعاملين أو غيرهم حيث تعتبر صفقة تبادل نتيجة حدث خارجى ، فى حين أن أستخدام تلك الخدمات فى وقت الحصول عليها بأعتبارها جزء من عملية الأنتاج تعد بمثابة حدث داخلى .

وقد تقع الأحداث فى نطاق تحكم المنشأه على سبيل المثال شراء البضائع وأستخدام الآلات ، فى حين قد تكون تلك الأحداث خارج نطاق تحكم المنشأه مثل تغير معدل الفائدة أو فرض الضرائب .

وتعمل مهنة المحاسبة بأستمرار على تنقيح أساليب الأعتراف والقياس التى تتبعها .

(٢) الاثبات والتسجيل فى دفاتر اليومية المختصة Journaliztion

على الرغم من أن دفتر الاستاذ العام يمثل تجميعاً لكل حسابات الأصول الإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات ، كما أنه يعتبر مناسباً لتوضيح أثر الصفقات على أحد بنود تلك الحسابات إلا أنه لا يتم تسجيل تلك الصفقات أو الأحداث الأخرى مباشرة فى دفتر الأستاذ ، وانما يتم استخدام دفتر اليومية للإثبات التاريخى لتلك المعاملات على أساس التعبير عنها فى صورة قيود مدينة ودائنة **Debits and Credits Journals** للحسابات المختلفة .

مثال

تمت الصفقات التالية فى أحدى المنشآت خلال شهر يناير :-

١ يناير : تم شراء الآت طباعة على الحساب من شركة السلام بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه .

٥ يناير : تلقت المنشأه فاتورة من مؤسسةالأهرام بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل أعلان تم النشر عنه .

١٥ يناير : تم شراء بضائع من شركة السلام بالأجل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٢٠ يناير : تم رد بضائع لشركة السلام سبق شرائها بالأجل بمبلغ ١٠٠٠ جينه.

يتم تسجيل تلك الصفقات فى دفتر اليومية بعد مراعاة الأعتبارات التالية :-

(١) يتضمن كل قيد يومية عامة أربعة إجزاء :-

(A) الحسابات والمبالغ المدينة (منه) .

(B) الحسابات والمبالغ الدائنة (له) .

(C) تاريخ القيد .

(D) شرح القيد .

(٢) يتم أدراج وتسجيل الجوانب المدينة أولاً ، ثم يتم أتباعها بتسجيل الجوانب الدائنة ، ثم يأتى شرح القيد بعد أسم أخر حساب دائن ، وأحياناً مايستكمل عمود رقم صحفة الأستاذ عند ترحيل الحسابات .

(٣) عادة مايتم أستخدام يومية مساعده أو يومية خاصة **Special Journals** علاوة على دفتر اليومية العامة .

ويتم تسجيل الصفقات والمعاملات المالية السابقة على النحو التالى :-

المبلغ		رقم صفحة الأستاذ	البيان	التاريخ
مدين	**دائن**			
٣٠٠٠٠		١٠	من حـ/ الآت الطباعة	١/١
	٣٠٠٠٠	٣٠	إلى حـ/ الدائنين أو الموردين	
			(شراء الآت طباعة على الحساب من شركة السلام)	
٥٠٠٠		٦٠	من حـ/ مصروفات نشر وأعلان	١/٥
	٥٠٠٠	٣٠	إلى حـ/ الدائنين	
			(أستلام فاتورة أعلان من شركة الأهرام)	
١٠٠٠٠		٤٥	من حـ/ المشتريات	١/١٥
	١٠٠٠٠	٣٠	إلى حـ/ الدائنين أو الموردين	
			(شراء بضائع على الحساب من شركة السلام)	
١٠٠٠		٣٠	من حـ/ الدائنين أو الموردين	١/٢٠
	١٠٠٠	٥٠	إلى حـ/ مردوات مشتريات	
			(مردودات مشتريات بالإجل من شركة السلام)	

(٣) الترحيل من دفاتر اليومية إلى دفاتر الأستاذ Posting to the ledger

يتم تحويل البنود التى أدرجت وسجلت فى دفتر اليومية العامة إلى دفترالأستاذ العام على أعتبار أن إجراء الترحيل **Posting** يعتبر جزء من عملية التلخيص والتبويب .

على سبيل المثال فأن قيد اليومية السابق بتاريخ ١/١ يجعل حساب الآت الطباعة مديناً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه وحساب الدائنين دائناً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، ويتم إجراء الترحيل على النحو التالى :-

(A) يتم ترحيل مبلغ العمود المدين من اليومية إلى الجانب المدين من حساب الاستاذ - حساب الآت الطباعة .

(B) كما يرحل مبلغ العمود الدائن من اليومية إلى الجانب الدائن من حساب الاستاذ - حساب الدائنين .

(C) يشير الرقم فى عمود رقم صفحة الأستاذ إلى حسابات الأستاذ التى ترحل إليها البنود المختصة على سبيل المثال فأن رقم ١٠ على يسار حسابات الآت الطباعة يعنى أن الآت الطباعة هو الحساب رقم ١٠ فى الأستاذ والذى يلزم ترحيل مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه إليه .

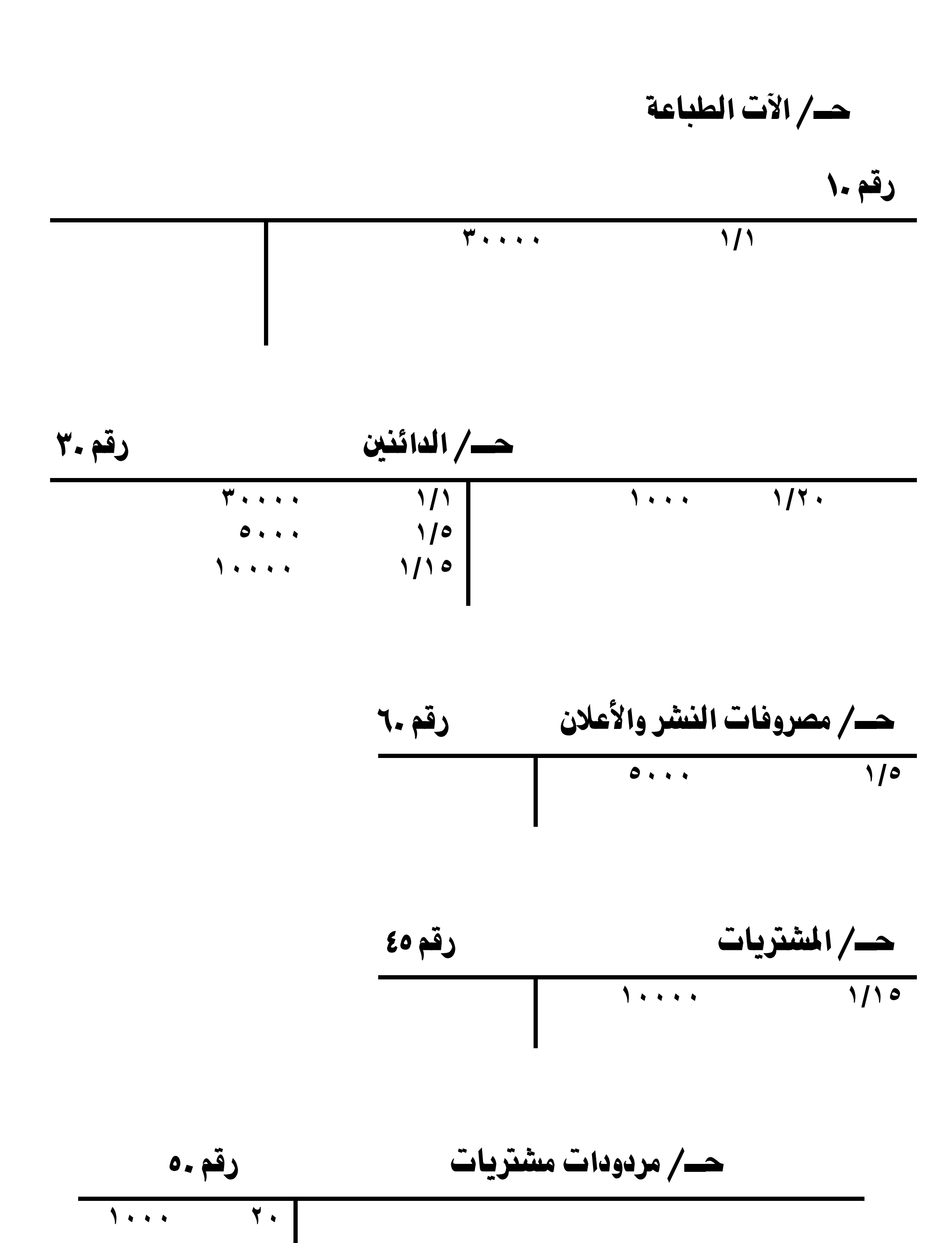
(D) وبنفس الطريقة فأن رقم ٣٠ فى هذا العمود على يسار حساب الدائنين يعنى أن هذا البند بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه قد رحل إلى الحساب رقم ٣٠ فى دفتر الأستاذ .

وتكتمل عملية ترحيل قيود اليومية عندما تسجل أرقام الحسابات فى مواجهة أسماء كل الحسابات فى دفتر اليومية . وعلى ذلك فأن الرقم فى عمود صفحة دفتر الأستاذ يؤدى غرضين هما :-

١- الإشارة إلى رقم صفحة الأستاذ للحساب المختص .

٢- الإشارة إلى أكتمال عملية ترحيل بند معين .

وفيما يلى الحسابات بدفتر الأستاذ بعد أتمام عملية ترحيل قيود اليومية على النحو التالى :-



حـــ/ الآت الطباعة

رقم ١٠

التاريخ	المبلغ	التاريخ	المبلغ
١/١	٣٠٠٠٠		

حـــ/ الدائنين **رقم ٣٠**

التاريخ	المبلغ	التاريخ	المبلغ
١/٢٠	١٠٠٠	١/١	٣٠٠٠٠
		١/٥	٥٠٠٠
		١/١٥	١٠٠٠٠

حـــ/ مصروفات النشر والأعلان **رقم ٦٠**

التاريخ	المبلغ	التاريخ	المبلغ
١/٥	٥٠٠٠		

حـــ/ المشتريات **رقم ٤٥**

التاريخ	المبلغ	التاريخ	المبلغ
١/١٥	١٠٠٠٠		

حـــ/ مردودات مشتريات **رقم ٥٠**

التاريخ	المبلغ	التاريخ	المبلغ
		٢٠	١٠٠٠

(٤) تصوير ميزان المراجعة قبل التسوية Unadjusted Trial Balance

فى نهاية الفترة يتم أعداد ميزان المراجعة قبل التسوية وذلك بعد تسجيل قيود اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ .

وبصفة عامة يمثل ميزان المراجعة قائمة بكافة الحسابات المفتوحة فى الأستاذ العام وأرصدتها ، حيث يحقق ميزان المراجعة غرضين أساسيين هما :-

١- التأكد من تساوى الجوانب المدينة والدائنة بدفتر الأستاذ .

٢- تقديم قائمة بالحسابات المفتوحة وأرصدتها وهى أساس أية عمليات تسوية جردية ، كما يستخدم فىأعداد القوائم المالية .

(٥) إجراء قيود التسويات الجردية فى اليومية وترحيلها لدفاتر الأستاذ Adjustments □

ينتج من الاعتماد على أساس الاستحقاق فى المحاسبة ضرورة وحتمية إجراء العديد من التسويات قبل أعداد القوائم المالية وذلك بسبب وجود حسابات معينة قد يتم تقديرها بصورة غير صحيحة أو دقيقة .

على سبيل المثال إذا ما كانت مصروفات الكهرباء يتم سدادها خلال العشر أيام الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تستحق خلاله تلك المصروفات وأنتهت الفترة المحاسبية فى نهاية الشهر فلن يتم تسجيل إلتزام أو مصروف الكهرباء عن شهر ديسمبر الخاص بالفترة المحاسبية ، وهنا يتعين زيادة كل من حساب المصروفات العمومية – بند مصروفات الكهرباء وإلتزام المصروفات المستحقة عن طريق إجراء قيد يومية لتحميل الفترة المحاسبية بكافة مصروفات الكهرباء لجميع شهور السنة .

وتحقيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبى يتعين تعديل كل الحسابات على ذلك الأساس وترحيل تلك التعديلات إلى دفتر الأستاذ العام .

ولاشك أن إجراء قيود التسوية تمكن من تحقيق مفهوم المقابلة **Matching Concept** السليمة بين الإيرادات والمصروفات فى عملية تحديد صافى دخل الفتـرة الحاليـة بالأضـافة إلـى تحقيـق التقـدير الصـحيح والعـادل للاصـول والإلتزامات فى نهاية الفترة .

وتؤثر قيود التسوية على كل من الحسابات الحقيقية (الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية) والحسابات الأسمية (الإيرادات والمصروفات) وبصفة عامة يمكن تصنيف تلك قيود التسويات المطلوب إجراؤها فى نهاية الفترة على الأساس التالى :-

(B) بنود مدفوعه مؤقتاً (مؤجلة) وهى تتضمن :-

(١) المصروفات المقدمة (مثل التأمين المقدم)

وهو يعبر عن مصروف مدفوع مقدماً ومسجل فى أحد حسابات الأصول أو المصروفات قبل أستعماله وأستهلاكه .

(٢) إيرادات غير مكتسبه (مثل الإيجار المحصل مقدماً) .

وهى عبارة عن نقدية محصلة ومسجلة بأحدى حسابات الإلتزامات أو الإيرادات قبل ان يتم أكتسابها .

(C) بنود مستحقة وهى تتضمن :-

(١) مصروفات أو إلتزامات مستحقة (مثل الأجور غير المسددة) .

وهى تمثل مصروفات مستحقة ولم يتم سدادها .

(٢) إيرادات أو أصول مستحقة (مثل الفوائد المكتسبة غير المحصلة)

وهى تتمثل الإيرادات لم يتم تحصيلها بعد رغماً أنها تخص الفترة المحاسبية .

(D) بنود مقدره على سبيل المثال مصروف الأهلاك

وهى مصروفات مسجلة على أساس تقديرات حكميه لاحداث أو تصورات مستقبلية غير معروفة .

(٦) إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية

يتم إعداد ميزان مراجعة أخر قبل الإقفال بمجرد تسجيل وترحيل قيود التسوية. ويستخدم ميزان المراجعة المعدل في إعداد القوائم المالية.

(٧) إعداد قيود الإقفال في نهاية العام Year end Closing

بعد إعداد القوائم المالية تكون حسابات الإيرادات قد أدت أغراضها عن الفترة الجارية ومن ثم يجب إقفالها، وعندئذ تكون أرصدة هذه الحسابات صفر وتصبح جاهزة لتسجيل إيراد ومصروفات الفترة المالية التالية ويطلق مصطلح الإقفال **Closing** على الإجراءات التي تتبعها الشركة في تخفيض أرصدة الحسابات الاسمية (المؤقتة) أو الحسابات التي تتضمنها قائمة الدخل إلى الصفر لأغراض تجهيز الحسابات للعمليات المالية للفترة المحاسبية التالية. ومن خلال عملية الإقفال يتم إجراء الأتي:-

(١)ترحيل أرصدة كافة حسابات الإيرادات والمصروفات أو بنود قائمة الدخل أو ما يطلق عليها بأرصدة الحسابات الاسمية أو المؤقتة إلى حساب مرحلي وقد يشار إلى ذلك الحساب المرحلي تعبير ملخص الدخل **Income Summary** الذي يتم استخدامه فقط في نهاية الفترة المحاسبية فقط ويتم ذلك عن طريق:-

(A) إقفال الحسابات المدرجة في الخانة الدائنة لقائمة الدخل، بجعل حسابات الإيرادات مدينة وملخص الدخل دائنة.

(B) إقفال الحسابات المدرجة في الخانة المدينة لقائمة الدخل بجعل ملخص الدخل مدينا وحسابات المصروفات دائنة.

(٢) تجري المقابلة بين الإيرادات والمصروفات في حساب ملخص الدخل، حيث ترحل النتيجة الصافية لتلك المقابلة والتي تمثل صافي ربح أو

خسارة الفترة إلى أحد حسابات حقوق الملكية. وغنى عن القول فإن كافة قيود الإقفال ترحل للحسابات المختصة بها في دفتر الأستاذ .

فإذا ما كان الرصيد ربحا يجعل ملخص الدخل مدينا وحساب الأرباح المحتجزة دائنا، أما إذا كان خسارة يجعل حساب الأرباح المحتجزة مدينا وملخص الدخل دائنا.

مثال

فيما يلي بيانات الإيرادات والمصروفات الخاصة بإحدى الشركات في نهاية السنة المالية:-

٥٠٠٠٠٠ جنيه	إيرادات المبيعات	٢٠٠٠٠ جنية	إيرادات الفوائد
٢٥٠٠٠٠ جنية	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٠٠٠ جنية	مصروفات بيعية
١٥٠٠٠٠ جنية	مصروفات إدارية وعمومية	١٠٠٠٠ جنية	مصروفات تمويلية
١٨٠٠٠ جنية	مصروفات ضريبة الدخل		

في ظل تلك البيانات المالية تقوم الشركة بإجراء إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وترحيل أرصدتها عن طريق قيود الإقفال على النحو التالي:-

أولا: إقفال حسابات الإيرادات

منه	له	البيان
		من مذكورين
٥٠٠٠٠٠		حـ/ إيرادات المبيعات
٢٠٠٠٠		حـ/ إيرادات الفوائد
	٥٢٠٠٠٠	إلى حـ/ ملخص (قائمة) الدخل
		إقفال حسابات الإيرادات في ملخص قائمة الدخل

ثانيا: إقفال حسابات المصروفات

منه	له	البيان
٤٤٨٠٠٠		من حـ/ ملخص (قائمة) الدخل
		إلى مذكورين
	٢٥٠٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٢٠٠٠٠	حـ/ المصروفات البيعية
	١٥٠٠٠٠	حـ/ المصروفات الإدارية والعمومية
	١٠٠٠٠	حـ/ مصروفات تمويلية
	١٨٠٠٠	حـ/ مصروفات ضريبية الدخل
		إقفال حساب المصروفات في ملخص قائمة الدخل

ثالثا: إقفال حساب ملخص (قائمة) الدخل

منه	له	البيان
٧٢٠٠٠		من حـ/ ملخص (قائمة) الدخل
	٧٢٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة

وحيث أن رصيد حساب ملخص (قائمة) الدخل دائنا بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنية وهو صافي ربح فإنه يرحل إلى حسابات حقوق الملكية بإقفاله في حساب الاحتياطيات أو الأرباح المرحلة على النحو التالي[١١]

منه	له	البيان
٧٢٠٠٠		من حـ/ ملخص (قائمة) الدخل
	٧٢٠٠٠	إلى حـ/ الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة
		إقفال ملخص الدخل في الاحتياطيات والأرباح المحتجزة

---

[١١] لمزيد من التفاصيل حول معالجة صافي الدخل أو الخسارة إلى أحد حسابات حقوق الملكية سواء في شركات الأشخاص أو شركات المساهمة يراجع على سبيل المثال:-

- د. أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة عن حقوق الملكية في شركات الأشخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.
- د. أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة عن تكوين وتنظيم وانقضاء شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦.

وبعد اكتمال عملية الإقفال يتم تصغير رصيد كل حساب من حسابات قائمة الدخل (الحسابات الاسمية أو المؤقتة) بمعنى أن يكون رصيدها مساوي للصفر.

(٨) إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال Post – Closing Trial Balance

من خلال استقراء الخطوات المتتالية للدورة المحاسبية يتضح أنه تم إعداد أكثر من ميزان للمراجعة على النحو التالي:-

(١)ميزان مراجعة أول يتم إعداده بعد تسجيل وإثبات المعاملات والصفقات المتكررة خلال الفترة المحاسبية.

(٢)ميزان مراجعة معدل يتم إعداده بعد إجراء قيود التسوية وترحيلها.

(٣)ميزان مراجعة ثالث يتم إعداده بعد إثبات وترحيل قيود الإقفال ويطلق عليه ميزان المراجعة بعد الإقفال.

يوضح ميزان المراجعة بعد الإقفال ما يلي:

(١)أن الجوانب المدينة والدائنة التي رحلت لحساب ملخص (قائمة الدخل متساوية.

(٢)يتكون ميزان المراجعة بعد الإقفال من الحسابات الحقيقية فقط وهي حسابات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية (حسابات الميزانية).

(٩) إعداد القيود العكسية Reversing Entries

بعد إعداد القوائم المالية وإقفال الدفاتر، يتم عادة عكس بعض قيود التسوية قبل البدء في تسجيل معاملات الفترة المحاسبية التالية وهي ما يطلق عليها القيود العكسية.

بصفة عامة تعتبر القيود العكسية إجراءا اختياريا عند إمساك الدفاتر، ويمكن تنفيذها في نهاية السنة لتبسيط عملية تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية في الفترة التالية. وطبقا لذلك المصطلح يقصد بالقيد العكسي **Reversing**

Entry إجراء قيد عكس قيد التسوية تماما، فالقيد العكسي يتضمن نفس أسماء الحسابات والمبالغ التي تضمنها قيد التسوية ويمكن أن يتم عكس كل من الطرفين المدين والدائن على أن يتم ذلك في اليوم الأول في الفترة المحاسبية التالية.

وفيما يلي أهم الخصائص التي تتميز بها القيود العكسية:

(١) يتم إجراء القيود العكسية في بداية الفترة المحاسبية التالية لإقفال الدفاتر.

(٢) تعتبر القيود العكسية على عكس قيود التسوية التي تم إجرائها في نهاية الفترة السابقة.

(٣) تهدف القيود العكسية إلى تبسيط عملية تسجيل المعاملات والصفقات في الفترة المحاسبية التالية ولا يؤدي استخدامها إلى تغيير القيم المقرر عنها في القوائم المالية.

(٤) تستخدم القيود العكسية غالبا لعكس نوعين من قيود التسوية هي الإيرادات المستحقة والمصروفات المستحقة.

(٥) كما قد يتم عكس المقدمات أيضا إذا ما أجرى القيد المبدئي لتسجيل العملية أو الصفقة في أحد حسابات الإيرادات أو المصروفات، وبعبارة أخرى يتم عكس كل البنود المقدمة التي أدرج المقدار المبدئي لها بالجانب المدين أو الدائن من أحد حسابات المصروفات أو الإيرادات.

(٦) لا يتم عكس قيود التسوية الخاصة بالإهلاك والديون المعدومة.

(٧) يعد تسجيل القيود العكسية خطوة اختيارية في الدورة المحاسبية، ولا يوجد إلزام باستخدامها حيث قد يتم تجنبها.

وعادة ما تجري القيود العكسية لأي قيد تسوية ينطوي على مصروف مستحق (مثل، مصروف الفائدة، مصروف الكهرباء أو المياه أو التليفون ومصروفات الأجور). ويمكن أيضا إجراء القيود العكسية لأي قيد تسوية

ينطوي على إيراد مستحق (مثل العمولات المكتسبة التي لم تحصل بعد، أو التي لم يرسل عنها فواتير للعملاء، والفائدة المكتسبة التي لم تحصل بعد، والإيجار المكتسب الذي لم يحصل). ومن المعروف أن تسويات المصروف أو الإيراد المستحق يترتب عليها ظهور التزامات أو أصول (مبالغ تحت التحصيل) في السجلات المحاسبية ثم يتبعها عملية دفع أو تحصيل نقدي. إن هذه الخصائص تساعد في التعرف على قيود التسوية التي يمكن إجراء قيود عكسية لها.

وتطبيقا لذلك فإن قيود الإهلاك لا تجرى عنها قيود عكسية وكذلك لا تجرى قيود عكسية لقيد التسوية المتعلق بتحويل جزء من تكلفة التأمين غير المستنفد إلى مصروف، أو بتحويل جزء من تكلفة أي أصل إلى مصروف. وأيضا لا تعكس قيود التسوية التي يتم بواسطتها الاعتراف بجزء من تكلفة أي أصل إلى مصروف. وأيضا لا تعكس قيود التسوية التي يتم بواسطتها الاعتراف بجزء من الإيراد المحصل مقدما وتحويله إلى إيراد الفترة وأخيرا، يجب الذكر بأن إجراء القيود العكسية مسألة اختيارية فهي ملائمة لإنجاز العملية المحاسبية، ولكنها غير ضرورية لتطبيق المبادئ المحاسبية أو لا عداد قوائم مالية جيدة.

وللتوضيح يتم استخدام أمثلة افتراضية للقيود العكسية للمستحقات وللمقدمات على النحو التالي:-

(A) مثال على القيود العكسية للمستحقات

فيما يلي البيانات المالية للصفقات والتسويات لإحدى الشركات:-

(١)في ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٧ (قيد المرتبات المبدئي) تم سداد ٩٠٠٠ جنية من المرتبات المكتسبة بين ١ ديسمبر ٢٠ ديسمبر.

(٢)في ٣١ ديسمبر (قيد تسوية) كانت المرتبات المكتسبة بين ٢٠ ديسمبر ٣١ ديسمبر مبلغ ٣٠٠٠ جنية سيتم سدادها في ١٠ يناير ٢٠٠٨.

(٣)في ١٠ يناير (قيد المرتبات التالي:- كانت الأجور المسددة ٦٠٠٠ جنية منها ٣٠٠٠ جنية تخص الأجور المستحقة ٣٠٠٠ أجور مكتسبة بين أول يناير حتى ١٠ يناير).

وفيما يلي القيود العكسية التي يمكن للشركة إجرائها مقارنة بالقيود المقارنة عند عدم استخدام تلك القيود العكسية:-

استخدام القيود العكسية			التاريخ	عدم استخدام القيود العكسية			التاريخ
٩٠٠٠	٩٠٠٠	من حـ/ مصروف المرتبات إلى حـ/ النقدية	١٢/٢٠			نفس القيد	
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ/ مصروفات المرتبات إلى حـ/ المرتبات المستحقة	١٢/٣١			نفس القيد	
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من حـ/ ملخص (قائمة الدخل) إلى حـ/ مصروفات المرتبات	١٢/٣١			نفس القيد	
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ/ المرتبات المستحقة إلى حـ/ مصروفات المرتبات	١/١			لا يتم إجراء قيود	١/١
٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ/ مصروفات المرتبات إلى حـ/ النقدية	١/١٠	٣٠٠٠ ٣٠٠٠	٦٠٠٠	من مذكورين حـ/ المرتبات المستحقة حـ/ مصروفات المرتبات إلى حـ/ النقدية	١/١٠

(B) مثال على القيود العكسية للمقدمات

فيما يلي بيانات الصفقات والتسويات الخاصة باستخدام القيود العكسية مع المصروفات المقدمة لإحدى الشركات:-

(١)في ٢٠٠٧/١١/٢٠ (القيد المبدئي) قامت الشركة بشراء أدوات مهمات مكتبية بملغ ١٥٠٠٠ جنية نقدا.

(٢)في ٣١ ديسمبر (قيد التسوية) بلغت قيمة أدوات المهمات المكتبية مبلغ ١٠٠٠٠ جنية.

وفيما يلي القيود العكسية التي قامت الشركة بإجرائها مقارنة بالموقف الخاص وبعدم استخدام الشركة للقيود العكسية:-

استخدام القيود العكسية			التاريخ	عدم استخدام القيود العكسية
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من حـ/ مصروفات أدوات كتابية إلى حـ/ النقدية	١١/٢٠	نفس القيد
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ أدوات مهمات كتابية إلى حـ/ مصروفات أدوات مهمات كتابية	١٢/٣١	نفس القيد
٥٠٠٠		من حـ/ ملخص (قائمة) الدخل إلى حـ/ مصروفات أدوات مهمات كتابية	١٢/٣١	نفس القيد
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من حـ/ مصروفات أدوات إلى حـ/ أدوات مهمات كتابية	١/١	لا يتم إجراء قيود

فبعد أن يتم إجراء قيود التسوية في ٣١ ديسمبر يكون رصيد حساب أدوات المهمات الكتابية ١٠٠٠٠ جنية ورصيد حساب مصروفات أدوات المهمات الكتابية ٥٠٠٠ جنية. وعند جعل حـ/ مصروفات أدوات تلك المهمات مدينـًا منذ البداية بتكلفة الأدوات المشتراة، فإنه يجري قيد عكسي لتخفيض حـ/ المصروف بتكلفة الأدوات غير المستهلكة، وعندئذ تستمر الشركة في جعل مصروفات الأدوات الكتابية مدينـًا بالمشتريات الإضافية من الأدوات الكتابية خلال الفترة التالية.

٥/٣ استخدام قائمة التسوية (ورقة العمل) في إعداد القوائم المالية

Employing a Worksheet to Prepare Financial Statement

عادة ما يستخدم المحاسب قائمة التسوية **Worksheet** لتسهيل إعدادا القوائم المالية في نهاية أي فترة سواء شهريا أو ربع سنويا أو سنويا. ويشار إلى تلك القائمة بأنها مسودة تتضمن عدة أعمدة يتم استخدامها لتعديل أرصدة الحسابات بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية بشكل سريع ومبسط حيث توفر تلك القائمة

الأعمدة اللازمة لإعداد ميزان المراجعة الأول، وإجراء التسويات وإعداد ميزان المراجعة بعد التسوية ومن ثم إعداد قائمة الدخل والميزانية.

بطريقة أخرى تعد قائمة التسوية الأداة والآلية الرسمية التي يعتمد عليها المحاسبون في تجميع وتخرين المعلومات المطلوبة لإعداد القوائم المالية، حيث توفر تلك القائمة كافة التفاصيل الخاصة بإعداد القوائم المالية في نهاية الفترة بصورة صحيحة وملائمة.

قيود التسويات التي تدرج ضمن قائمة التسوية

Adjustments Entered on the Worksheet

يتم إعدادا قيود التسوية المطلوبة وتحويلها إلى أعمدة التسويات في قائمة التسوية حيث يشار لكل قيد منها بحرف مميز، ويتم إدراج الحسابات التي تنشأ نتيجة إجراء قيود التسوية ولم تكن موجودة في ميزان المراجعة تحت إجماليات ميزان المراجعة.

وللتوضيح فيما يلي افتراض بعض البنود المستخدمة في أحد الشركات التي سوف تعتبر أساس لإعداد قائمة التسوية.

(١)يتم إهلاك المعدات بمعدل ١٠% على أساس التكلفة التاريخية للآلات بلغ ١٠٠٠٠٠ جنية

(٢)تقدر الديون المعدومة بنسبة ٥% من المبيعات التي تبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية.

(٣) تبلغ القيمة المستنفذة من التأمين خلال الفترة المالية بملغ ٣٦٠٠ جنية.

(٤)تبلغ الفائدة المستحقة على أوراق القبض في ٣١ ديسمبر ٢٤٠٠ جنية.

(٥)تتضمن حساب مصروف الإيجار مبلغ ٢٠٠٠ جنية يخص السنة التالية.

تقوم الشركة بإجراء قيود اليومية اللازمة في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٧ على النحو التالي:-

البيان	له	منه
من حـ/ مصروف الإهلاك - معدات إلى حـ/ مجمع إهلاك المعدات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
من حـ/ مصروفات الديون المعدومة إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٥٠٠٠	٥٠٠٠
من حـ/ مصروف التأمين إلى حـ/ التأمين غير المستنفذ	٣٦٠٠	٣٦٠٠
من حـ/ فوائد مستحقة إلى حـ إيراد الفوائد	٢٤٠٠	٢٤٠٠
من حـ/ مصروف إيجار مقدم إلى حـ/ مصروف الإيجار	٢٠٠٠	٢٠٠٠

ويلاحظ أن أعمدة التسوية في ذلك المثال لم تتضمن التسويات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة، حيث يفترض أن تلك القيود سيتم إجراؤها خلال عملية الإقفال (على الرغم من إمكانية إدراجها في تلك الأعمدة في قائمة التسوية ذات العشرة أعمدة) .

أعمدة ميزان المراجعة بعد التسوية Adjusted Trial Balance

تنتج أعمدة ميزان المراجعة بعد التسوية عند الربط بين القيم المعروضة في أعمدة ميزان المراجعة والقيم المعروضة في أعمدة التسويات.

وللتوضيح فإن مبلغ ٥٠٠٠ المحدد أمام حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالعمود الدائن لميزان المراجعة يضاف إلى مبلغ ٥٠٠٠ بالعمود الدائن للتسويات، حيث يدرج المجموع وقدره ١٠٠٠٠ جنية في العمود الدائن لميزان المراجعة بعد التسوية.

وبنفس المنهج فإن مبلغ ٧٠٠٠ جنية أمام حساب التأمين بالعمود المدين لميزان المراجعة يطرح منه مبلغ ٣٦٠٠ جنية بالعمود الدائن للتسويات ويظهر الناتج ٣٦٠٠ بالعمود المدين لميزان المراجعة بعد التسوية، وعلى هذا النحو فإن

مبلـغ ٨٠٠٠ جنيـة أمـام حسـاب مصـروف الإيجـار بـالعمود المـدين لميـزان المراجعة يطرح منه مبلغ ٢٠٠٠ جنية بالعمود الدائن للتسويات ويظهر الناتج ومقداره ٦٠٠٠ جنية بالعمود المدين لميزان المراجعة بعد التسويات.

وفي النهاية يتم تجميع الأعمدة المدينة والدائنة لميزان المراجعة بعد التسوية ويتم التأكد من تساويهما.

أعمدة قائمة الدخل والميزانية

يتم تخصيص كل البنود المدينة والدائنة بميزان المراجعة بعد التسوية على قائمة الدخل والميزانية (لتكوين أعمدة قائمة الدخل والميزانية وينبغي مراعاة ما يلي:-

(١) مخزون أول المدة Starting Inventory

يتم إدراج مخزون أول المدة بالعمود المدين لقائمة الدخل حيث يضاف مخزون أول المدة في قسم تكلفة البضاعة المباعة بقائمة الدخل.

(٢) مخزون أخر المدة Ending Inventory

لا يتم إدراج مخزون أخر المدة ومقداره ٤٥٠٠٠ جنية في ميزان المراجعة سواء قبل أو بعد التسوية، حيث يدرج كبند منفصل أسفل الحسابات الموجودة بالفعل. ويدرج بالعمود المدين للميزانية لأنه يمثل أصل في نهاية السنة والعمود الدائن لقائمة الدخل باعتبار أنه سوف يطرح من قسم تكلفة البضاعة المباعة بقائمة الدخل.

(٣) ضرائب الدخل وصافي الدخل Income Taxes Net Income

عند تجميع أعمدة قائمة الدخل يتمثل الرقم اللازم لمساواة الفرق بين الأعمدة المدينة الدائنة في حساب دخل أو خسارة الفترة قبل الضرائب. ويظهر

الدخل قبل الضرائب بملغ ٢٠٨٠٠ جنية بالعمود المدين لقائمة الدخل حيث تزيد الإيرادات عن المصروفات بذات المبلغ.

ويتم احتساب مصروف ضريبة الدخل والالتزام الضريبي باستخدام معدل ضريبة مقداره ٢٠% للوصول إلى مصروف الضريبة بمقدار ٤١٦٠ جنية. وحيث أنه تم ترصيد أعمدة التسويات فإن تلك التسوية تدرج بالعمود المدين لقائمة الدخل كمصروف ضريبة الدخل والعمود الدائن للميزانية كالتزام ضريبة الدخل.

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ يتم إجراء قيد التسوية التالي باليومية ويرحل للأستاذ العام وكذلك لقائمة التسوية.

منه	له	البيان
٤١٦٠		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل
	٤١٦٠	إلى حـ/ ضريبة الدخل المستحقة

وبعد ذلك يتم ترصيد أعمدة قائمة الدخل بما فيها ضرائب الدخل ليمثل مبلغ ١٦٦٤٠ج الفرق بين الأعمدة المدينة والدائنة أو صافي الدخل حيث يتم إدراج رقم صافي الدخل ومقداره ١٦٦٤٠ جنية بالعمود المدين لقائمة الدخل لتحقيق التوازن، وكذلك بالعمود الدائن للميزانية كزيادة في الاحتياطيات والأرباح المحتجزة.

قائمة التسوية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٧

الحسابات	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسوية		قائمة الدخل		الميزانية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
أصول ثابتة	١٠٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠٠٠٠	-
مجمع إهلاك أصول	-	٣٠٠٠٠	-	(A)١٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠	-	-	-	٤٠٠٠٠
نقدية بالصندوق والبنك	٥٠٠٠٠	-	-	-	٥٠٠٠٠	-	-	-	٥٠٠٠٠	-
أوراق القبض	٣٠٠٠٠	-	-	-	٣٠٠٠٠	-	-	-	٣٠٠٠٠	-
حسابات المدينين	٣٢٤٠٠	-	-	-	٣٢٤٠٠	-	-	-	٣٢٤٠٠	-
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	-	٥٠٠٠	-	(B)٥٠٠٠	-	١٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠٠٠
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	-	-	-	٥٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠	-	-	-
تأمين غير مستنفذ	٧٦٠٠	-	-	(C)٣٦٠٠	٤٠٠٠	-	-	-	٤٠٠٠	-
أوراق دفع	-	٣١٠٠٠	-	-	-	٣١٠٠٠	-	-	-	٣١٠٠٠
حسابات الدائنين	-	٢٤٠٠٠	-	-	-	٢٤٠٠٠	-	-	-	٢٤٠٠٠
سندات	-	٢٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠٠
أسهم عادية	-	١٠٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	-	٢٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠٠
مبيعات	-	٥٠٠٠٠٠	-	-	-	٥٠٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠٠	-	-
مشتريات	٣٥٠٠٠٠	-	-	-	٣٥٠٠٠٠	-	٣٥٠٠٠٠	-	-	-
مصروفات بيع وتسويق	٢٥٠٠٠	-	-	-	٢٥٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	-	-	-
مصروف إعلان	١٥٠٠٠	-	-	-	١٥٠٠٠	-	١٥٠٠٠	-	-	-
مصروفات تمويلية	٨٠٠٠	-	-	-	٨٠٠٠	-	٨٠٠٠	-	-	-
مرتبات إدارية وعمومية	٣٨٠٠٠	-	-	-	٣٨٠٠٠	-	٣٨٠٠٠	-	-	-
مصروفات إيجار	١٤٠٠٠	-	-	(D)٢٠٠٠	١٢٠٠٠	-	١٢٠٠٠	-	-	-

الحسابات	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسوية		قائمة الدخل		الميزانية	
أصول	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
مصروف وضرائب عقارية	١٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠	-	-	-
الجملة	٧٣٠٠٠٠	٧٣٠٠٠٠	-	-	-	-	-	-	-	-
مصروف إهلاك أصول	-	-	(A)١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠	-	-	-
مصروفات الديون المعدومة	-	-	(B)٥٠٠٠	-	٥٠٠٠	-	٥٠٠٠	-	-	-
مصروفات التأمين	-	-	(C)٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	-	-	-
فوائد مستحقة	-	-	(D)٢٤٠٠	-	٢٤٠٠	-	-	-	٢٤٠٠	-
إيرادات الفوائد	-	-	-	(E)٢٤٠٠	-	٢٤٠٠	-	٢٤٠٠	-	-
مصروفات إيجار مقدم	-	-	(E)٢٠٠٠	-	٢٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠	-
الإجماليات	-	-	٢٣٠٠٠	٢٣٠٠٠	٧٤٧٤٠٠	٧٤٧٤٠٠	-	-	-	-
مخزون أخر المدة	-	-	-	-	-	-	-	٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	-
الجملة	-	-	-	-	-	-	٥٢٦٦٠٠	٥٤٧٤٠٠	-	-
الدخل قبل الضرائب	-	-	-	-	-	-	٢٠٨٠٠	-	-	-
الجملة	-	-	-	-	-	-	٥٤٧٤٠٠	٥٤٧٤٠٠	-	-
الدخل قبل الضرائب	-	-	-	-	-	-	-	٢٠٨٠٠	-	-
مصروف ضريبة الدخل	-	-	٤١٦٠	-	-	-	٤١٦٠	-	-	-
ضرائب الدخل المستحقة	-	-	-	٤١٦٠	-	-	-	-	-	٤١٦٠
صافي الدخل	-	-	-	-	-	-	١٦٦٤٠	-	-	١٦٦٤٠
الإجماليات		-	-	-	-	-	٢٠٨٠٠	٢٠٨٠٠	٢٦٥٨٠٠	٢٦٥٨٠٠

إعداد القوائم المالية من قائمة التسوية

مما يميز قائمة التسوية تقديمها للمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية دون الرجوع للأستاذ العام أو أي سجلات أخرى، فضلا عن تسهيل إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل والميزانية) نتيجة لإدراج كافة البيانات في الأعمدة العشرة.

قائمة الدخل Income statement

	البند				
	صافي المبيعات				٥٠٠٠٠٠
(-)	**تكلفة البضاعة المباعة**				
	مخزن أول المدة		٥٠٠٠٠		
	المشتريات		٣٥٠٠٠٠		
	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		٤٠٠٠٠٠		
(-)	مخزن أخر المدة	(-)	٤٥٠٠٠		٣٥٥٠٠٠
	مجمل ربح المبيعات				١٤٥٠٠٠
(-)	مصروفات البيع				
	م. بيع وتسويق		٢٥٠٠٠	(-)	
	مصروف إعلان		١٥٠٠٠		٤٠٠٠٠
(-)	مصروفات إدارية وعمومية		٣٨٠٠٠		
	مصروفات ضرائب عقارية		١٠٠٠٠		
	مصروفات إيجار		١٢٠٠٠		
	مصروف إهلاك أصول		١٠٠٠٠		
	مصروف ديون معدومة		٥٠٠٠	(-)	
	مصروف تأمين		٣٦٠٠		٧٨٦٠٠
	الدخل من العمليات				٢٦٤٠٠
	إيراد الفائدة			(+)	٢٤٠٠
	مصروفات تمويلية			(-)	٨٠٠٠
	الدخل قبل الضرائب				٢٠٨٠٠
(-)	ضرائب الدخل			(-)	٤١٦٠
	صافي الدخل				١٦٦٤٠

الميزانية Balance Sheet

تتضمن الميزانية المعدة من قائمة التسوية عديد من البنود الجديدة التي نتجت عن قيود التسوية في نهاية العام على النحو التالي:-

(١) إدراج الفوائد المستحقة (٢٤٠٠ جنية) والتأمين غير المستنفذ (٤٠٠٠ جنية) ومصروف الإيجار المقدم ٢٠٠٠ جنية ضمن الأصول المتداولة، على

اعتبار أن تلك الأصول سيتم تحويلها إلى نقدية أو يتم استهلاكها في النشاط العادي للمنشأة خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا.

(٢)يتم طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها (١٠٠٠٠ جنية) من إجمالي حسابات المدينين وأوراق القبض والفوائد المستحقة ٦٤٨٠٠ (٣٢٤٠٠ + ٣٠٠٠٠ +٢٤٠٠) على اعتبار أنه لن يمكن تحصيل سوى مبلغ ٥٤٨٠٠ جنية نقدا من جملة تلك الحسابات التي تبلغ ٦٤٨٠٠ جنية باعتبار أنها ديون جيدة.

(٣)يتم طرح مجمع الإهلاك (٤٠٠٠٠ جنية) من قيمة الأصول الثابتة التاريخية التي تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية، حيث يمثل الفرق القيمة الدفترية لتلك الأصول الثابتة (٦٠٠٠٠ جنية).

(٤)يتم تصنيف حسابات الدائنين (٢٤٠٠٠ جنية) وأوراق الدفع (٣١٠٠٠ جنية) ، وضرائب الدخل المستحقة (٤١٦٠ جنية) والتي يبلغ إجمالي مقدارها ٥٩١٦٠ جنية ضمن الالتزامات المتداولة على اعتبار أنها تمثل التزامات قصيرة الأجل سيتم سدادها خلال فترة أقل من السنة.

(٥)يتم تبويب السندات ٢٠٠٠٠ جنية ضمن الالتزامات طويلة الأجل على أساس أنها ستسدد خلال فترة تزيد عن سنة مالية واحدة مقبلة.

الميزانية فى ٣١ ديسمبر

البيان			
أصول طويلة الأجل			
أصول ثابتة	١٠٠٠٠ ٠	٤٠٠٠	(-) ٦٠٠٠٠
جملة الأصول طويلة الأجل			٦٠٠٠٠
أصول متداولة			
نقدية بالصندوق البنك		٥٠٠٠٠	
أوراق القبض	٣٠٠٠٠		
حسابات المدينين	٣٢٤٠٠		
فوائد مستحقة	٢٤٠٠	٦٤٨٠٠	
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها (-)		(-) ١٠٠٠٠	
		٥٤٨٠٠	
مخزون بضاعة		٤٥٠٠٠	
تأمين غير مستنفذ		٤٠٠٠	
إيجار مقدم		٢٠٠٠	
			١٥٥٨٠٠
التزامات متداولة			
أوراق الدفع		٣١٠٠٠	
حسابات الدائنين		٢٤٠٠٠	
ضرائب دخل مستحقة		٤١٦٠	(-)
			٥٩١٦٠
رأس المال العامل			٩٦٦٤٠
إجمالي رأس المال المستثمر			١٥٦٦٤٠
ويتم تمويله عن طريق			
حقوق الملكية			
رأس المال		١٠٠٠٠٠	
أحتاطيات وأرباح محتجزة		٢٠٠٠٠	
صافى الربح		١٦٦٤٠	
جملة حقوق الملكية			١٣٦٦٤٠
التزامات طويلة الأجل			٢٠٠٠٠٠
جملة حقوق الملكية والالتزامات طويلة الأجل			١٥٦٦٤٠

قيود الإقفال والقيود العكسية Closing and Reversing Entries

فيما يلي قيود الإقفال التي تقوم الشركة بإجرائها في دفتر اليومية العامة والتي تقتصر علي حسابات قائمة الدخل التي تعرف بالحسابات المؤقتة أو الاسمية :-

منه	له	البيان
		من مذكورين
٤٥٠٠٠		حـ/ مخزون أخر المدة
٣٥٥٠٠٠		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		إلي مذكورين
	٥٠٠٠٠	حـ/ مخزون أول المدة
	٣٥٠٠٠٠	حـ/ المشتريات
		(تسجيل رصيد مخزون أخر المدة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة)

منه	له	البيان
		من مذكورين
٢٤٠٠		حـ/ إيراد الفائدة
٥٠٠٠٠٠		حـ/ المبيعات
		إلي مذكورين
	٣٥٥٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٤٠٠٠٠	حـ/ مصروفات البيع
	٣٨٠٠٠	حـ/ مصروفات إدارية وعمومية
	١٠٠٠٠	حـ/ مصروفات ضرائب عقارية
	١٢٠٠٠	حـ/ مصروف الإيجار
	١٠٠٠٠	حـ/ مصروف إهلاك
	٥٠٠٠	حـ/ مصروف ديون معدومة
	٣٦٠٠	حـ/ مصروف تأمين
	٨٠٠٠	حـ/ مصروفات تمويلية
	٤١٦٠	حـ/ مصروفات ضرائب الدخل
	١٦٦٤٠	حـ/ ملخص الدخل
		(أقفال حـ/ الإيرادات والمصروفات في ملخص الدخل)

١٦٦٤٠		من حـ/ ملخص الدخل
	١٦٦٤٠	إلي حـ/ صافي الربح القابل للتوزيع **(أقفال ملخص الدخل في حساب صافي الربح القابل للتوزيع)**

القيود العكسية Reversing Entries

تقوم الشركة بإجراء القيود العكسية بعد إعداد القوائم المالية لأغراض تسهيل المحاسبة في الفترة التالية ، وبطبيعة الحال لن تظهر تلك القيود العكسية في قائمة التسوية ذات العشرة أعمدة لأنها تسجل في الفترة المحاسبية التالية .

وفيما يلي القيود العكسية التي يتم إجرائها :-

٢٤٠٠		من حـ/ إيراد الفائدة
	٢٤٠٠	إلي حـ/ فوائد مستحقة
٢٠٠٠		من حـ/ مصروف الإيجار
	٢٠٠٠	إلي حـ/ مصروف الإيجار المقدم

٦/٣ أسئلة وتطبيقات

(١) أذكر أمثلة علي صفقات ينتج عنها

a- انخفاض أصل وانخفاض في التزام .

b- انخفاض في أصل وزيادة في أصل آخر .

c- انخفاض في التزام وزيادة في التزام آخر .

d- زيادة في أصل وزيادة في حقوق الملكية .

e- انخفاض في أصل وانخفاض في حقوق الملكية .

(٢) حدد الحسابات المدينة والدائنة لكل من العمليات التالية :-

a- تحصيل نقدية من أحد العملاء سداداً لحسابة .

b- شراء أصول ثابتة علي الحساب .

c- إرسال فاتورة لأحد العملاء عن أعمال تامة .

(٣) ما هي الحسابات الاسمية والحسابات الحقيقية وكيف يكون كل منها حسابات دائمة أو مؤقتة .

(٤) ما هو تعريف ميزان المراجعة و الغرض من إستخدامة ؟

(٥) حدد طبيعة كل حساب من الحسابات التالية وما هي القائمة التي يظهر فيها ؟

a- الإيجار المدفوع مقدماً .

b- الأثاث والآلات .

c- مخزون البضاعة .

d- مجمع الإهلاك .

e- الأجور المستحقة .

g- الدخل من تأدية الخدمات .

f- المهمات من الأدوات الكتابية الباقية .

h- مصروفات المرتبات .

(٦) حدد الغرض من حساب تكلفة البضاعة المباعة بافتراض استخدام نظام الجرد الدوري ؟

(٧) عرف كل من قيد التسوية ، وقيود الإقفال والقيود العكسية وما هي أهمية أو ضرورة كل منها ؟

(٨) ما هي الاختلافات فيما بين ميزان المراجعة قبل وبعد الإقفال فيما يتعلق بكل من الآتي :-

a- حسابات الدائنين والدفع .
b- حسابات الإيرادات.

c- حسابات النقدية.
d- حسابات المصروفات.

(٩) بدأت شركة الشروق للنشر أعمالها في ٢٠٠٧/١٢/١ ويفترض إقفال الشركة الحسابات وإعدادها القوائم المالية كل شهر . علماً بأن الشركة تستأجر المبني الذي تعمل فيه ، كما أنها تمتلك معدات مكتبية يقدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات

من تاريخ الحصول عليها في ٢٠٠٧/١٢/١ وفيما يلي ميزان المراجعة لهذه الشركة كما يظهر في ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

	دائن		مدين
نقدية			٧٥٠٠
مدينون			٢٤٢٠
معدات مكتبية			٩٦٠٠
مجمع استهلاك – معدات مكتبية	١٦٠		
دائنون	٣٢٨٠		
أسهم راس المال	١٢٠٠٠		
أرباح محتجزة	٢٩٨٠		
توزيعات			١٠٠٠
عمولات مكتسبة			١٢٤٠٠
مصروف إعلان			١٦٠٠
مصروف رواتب			٧٢٠٠
مصروف إيجار			١٥٤٠
	٣٠٨٦٠		٣٠٨٦٠

المطلوب :

(a) إجراء قيد استهلاك المعدات المكتبية عن ديسمبر ٢٠٠٧ .

(b) إعداد ميزان مراجعة بعد التسوية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ .

(c) إعداد قائمة قائمة دخل وقائمة الأرباح المحتجزة عن الشهر المنتهي في ٢٠٠٧/١٢/٣١ ، والميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

الحل :

(A) قيد تسوية الاستهلاك :

من حـ/ مصروف استهلاك – معدات مكتبية إلي حـ/ مجمع استهلاك – معدات مكتبية تسجيل إهلاك معدات مكتبية (٩٦٠٠ جنية ÷ ١٢٠ شهراً)	٨٠	٨٠

ميزان مراجعة

شركة الشروق للنشر بعد التسويات في ٢٠٠٧/١٢/٣١

مدين		دائن	
٧٥٠٠			نقدية
٢٤٢٠			مدينون
٩٦٠٠			معدات مكتبية
		٢٤٠	مجمع استهلاك – معدات مكتبية
		١٢٨٠	دائنون
		١٢٠٠٠	أسهم راس المال
		٢٩٨٠	أرباح محتجزة
١٠٠٠			توزيعات
		١٢٤٤٠	عمولات مكتسبة
١٦٠٠			مصروف إعلان
٧٢٠٠			مصروف رواتب
١٥٤٠			مصروف إيجار
٨٠			مصروف استهلاك
٣٠٩٤٠		٣٠٩٤٠	

(B) إعداد قائمة الدخل والميزانية

قائمة الدخل عن الشهر المنتهي في ٢٠٠٧/١٢/٣١

إيرادات عمولات مكتسبة

	جنية	جنية
		١٢٤٤٠
مصروفات:		
مصروف إعلان	١٦٠٠	
مصروف رواتب	٧٢٠٠	
مصروف إيجار	١٥٤٠	
مصروف استهلاك – معدات مكتبية	٨٠	
		١٠٤٢٠
صافي الدخل		٢٠٢٠

قائمة الأربـاح المحتـجزة عن الشهـر المنـتـهي في ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

أرباح محتجزة في ٢٠٠٦/١/١	٢٩٨٠ جنية
صافي دخل الشهر	٢٠٢٠
توزيعات	١٠٠٠
أرباح محتجزة في ٢٠٠٧/١٢/٣١	٤٠٠٠

شركة الشروق للنشر

الميزانـيـة العمومية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأصول

	جنية	جنية
نقدية		٧٤٠٠
مدينون		٢٤٢٠
معدات مكتبية	٩٦٠٠	
يطرح مجمع استهلاك	٢٤٠	٩٣٨٠
		٨٢٨٠

الالتزامات وحقوق الملكية

	جنيه	**جنيه**
الالتزامات		
دائنون		٣٢٨٠
حقوق الملكية		
اسهم راس المال	١٢٠٠٠	
الارباح المحتجزة	٤٠٠٠	١٦٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		١٩٢٨٠

(١٠) فيما يلي ميزان مراجعة غير متوازن لشركة السلام وقد أتضح من خلال المراجعة لدفتر الأستاذ العام ما يلي :-

١- أن كل حساب له رصيد عادي .

٢- أن الجوانب المدينة لحسابات التأمين المقدم ، وحسابات الدائنين والدفع كانت أقل من اللازم بمبلغ ١٠٠٠ جنية علي التوالي .

٣- وقعت أخطاء ترحيل في حسابات المدينين والأتعاب المكتسبة وكانت الأرصدة الصحيحة ٢٧٥٠٠ جنية ، ٧٦٩٠٠ جنية علي التوالي

٤- تم تسجيل سحب صاحب المنشأة لمبلغ ١٠٠٠٠ جنية نقداً بالجانب المدين من رأس المال والدائن من النقدية

ميزان المراجعة

لشركة السلام في ٢٠٠٧/١٢/٣١

مدين	دائن	
٦٤٠٠٠		النقدية
٢٥٧٠٠		حسابات القبض والمدينين
٧٠٠٠		تامين مقدم
	٨٠٠٠	معدات والآت
	٤٥٠٠٠	حسابات دفع ودائنين
٥٦٠٠		ضرائب عقارية مستحقة
	١١٨٠٠٠	راس المال
٧٩٦٠٠		اتعاب مكتسبة
٤٢٠٠٠		مصروفات مرتبات
١١٠٠٠		مصروف إعلان
	٨٠٠٠	مصروف ضرائب عقارية
٢٣٤٠٠٠	٢٣٤٠٠٠	

المطلوب

إعداد ميزانية المراجعة الصحيح .

(١١) عند فحص حساب شركة السلام تبين وجود بيانات التسوية التالية في نهاية السنة المالية للشركة (٣١ ديسمبر) :-

(a) تبين أن حساب التأمين غير المستنفذ مدين بمبلغ ١٢٠٠٠ وهو يمثل تكلفة بواسطة تأمين ضد الحريق مدتها سنتين ابتداء من ٧/١ من العام الحالي .

(b) أضيف مبلغ ٩٥٠٠ لحساب الإيجار الدائن في ١٠/١ وهو يمثل دخل إيجار عن فترة ٣ شهور تبدأ من ذلك التاريخ .

(c) تم شراء مواد دعاية بمبلغ ٤٠٠٠ جنية خلال العام وسجلت في حساب مصروف الإعلان ، وقد قدرت مواد الدعاية الموجودة في نهاية السنة بمبلغ ١٢٠٠ جنية .

(d) استحقت فائدة مقدارها ١٢٠٠ علي أوراق دفع .

المطلوب

إعداد قيود اليومية اللازمة لتسوية كل بند مع إجراء القيود العكسية إذا تطلب الأمر .

(١٢) في ٣١ ديسمبر تضمن ميزانية المراجعة المعدل لشركة السلام البيانات المنتقاة التالية :-

١٠٠٠٠ عمولات مستحقة التحصيل١٩٤٠٠٠ عمولات مكتسبة ١٥٦٠٠
مصروفات الفائدة ٤٠٠٠ فائدة مستحقة السداد وقد أتضح بالتحليل أنه قد أجريت قيود تسوية علي النحو التالي :-

- **a-** هناك ١٠٠٠٠ جنية عمولة مكتسبة ولم تقدم عنها فواتير بعد .
- **b-** هناك ٤٠٠٠ جنية فائدة مستحقة ولم تسدد بعد .

المطلوب

- **a-** أجراء قيود أقفال الحسابات المؤقتة في ٣١ ديسمبر .
- **b-** أجراء القيود العكسية في أول يناير.
- **c-** إدخال بيانات ميزان المراجعة المعدل في الحسابات الأربعة – ترحيل القيود في **A** ، **B** وترصيد الحسابات .
- **d-** إجراء القيود اللازمة لتسجيل الآتي :-
  - تحصيل العمولة المستحقة في ١٥ يناير .
  - سداد كافة الفائدة المستحقة ومقدارها ٥٠٠٠ جنية في ١٠ يناير.
  - ترحيل القيود في **(D)** إلي الحسابات المؤقتة .

(١٣) فيما يلي ميزان المراجعة لشركة السلام الخدمية بالإضافة إلي المعلومات الأخرى .

ميزان المراجعة في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٧

	دائن		مدين
النقدية			٩٣٠٠٠
حسابات المدينين والقبض			١٠٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٤٠٠٠		
مخزون مهمات مواد			٤٠٠٠
تأمين غير مستنفذ			٢٠٠٠
أثاث ومعدات			٥٠٠٠٠
مجمع إهلاك أثاث ومعدات	١٠٠٠٠		
أوراق دفع وحسابات دائنين	١٥٠٠٠		
رأس المال	١٠٠٠٠٠		
إيرادات أتعاب	٢٠٠٠٠٠		
مصروف الإيجار			٢٠٠٠٠
مصروفات مرتبات			٥٥٠٠٠
مصروفات كهرباء ومياه			٢٠٠٠
مصروف مكتبية			٣٠٠٠
	٣٢٩٠٠٠		٣٢٩٠٠٠

وفيما يلي المعلومات الأخرى :-

١- تبلغ الأتعاب المحصلة مقدماً من العملاء ١٥٠٠٠ جنية .

٢- الخدمات المقدمة للعملاء ولم يتم تسجيلها حتى ٣١ ديسمبر مقدارها ١٢٠٠٠ جنية .

٣- يتعين تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ليبلغ ٥% من رصيد حسابات القبض المعدل .

٤- يبلغ التأمين المستنفذ خلال السنة ١٥٠٠ جنية .

٥- يتم إهلاك الأثاث والمعدل بنسبة ١٠ % .

٦- يبلغ ثمن إيجار المبني ١٥٠٠ شهرياً وقد سدد إيجار العام وكذلك إيجار شهر يناير من العام التالي .

٧- بلغت المرتبات المستحقة وغير المسددة في ٣١ ديسمبر من نهاية العام مبلغ ٥٠٠٠ جنية .

المطلوب

١- إجراء قيود التسوية السنوية في ٣١ ديسمبر نهاية العام .

٢- إعداد قائمة الدخل عن السنة وكذلك الميزانية .

(١٤) فيما يلي ميزانية شركة السلام في ٢٠٠٧/١٢/٣١ :-

أصول طويلة الأجل

أصول ثابتة			
آلات ومعدات	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠
أثاث ومهمات	١٤٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠٠
	٢٤٠٠٠		
أصول متداولة			
نقدية		١٠٠٠٠	
حسابات قبض ومدينين		١٤٠٠٠	
مخزون		١٢٠٠٠	
	٣٦٠٠٠		
التزامات متداولة			
حسابات دائنين		١٠٠٠٠	
أوراق دفع		١٠٠٠٠	
	٢٠٠٠٠		
رأس المال العامل	١٦٠٠٠		
الاستثمار	٤٠٠٠٠		
يتم تمويلة عن طريق :			
رأس المال	٤٠٠٠٠		

وفيما يلي العمليات التي حدثت خلال شهر يناير عام ٢٠٠٨ :-

٢ يناير : تم بيع بضاعة بالأجل بمبلغ ٨٠٠٠ جنية .

٥ يناير : حصلت مبالغ قديمة بمبلغ ٨٠٠٠ من حسابات المدينين التي كانت تبلغ ٨٢٠٠ جنية حيث بلغت خصومات المبيعات ٢٠٠ جنية .

٨ يناير : تم بيع بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية نقداً .

١٢ يناير : تم شراء بضاعة علي الحساب بمبلغ ٩٠٠٠ جنية .

١٥ يناير : تم سداد مصروفات نقل بضاعة مشتراة مقدارها ٢٠٠ جنية .

٢٠ يناير : تم سداد ٧٠٠٠ جنيه من حسابات الدائنين والتي كان مقدارها ٧٥٠٠ جنية حيث بلغت خصومات المشتريات مبلغ ٥٠٠ جنية .

٢٢ يناير : تم شراء معدات مكتبية بالأجل بمبلغ ٣٠٠٠ جنية .

٣٠ يناير : تم سداد المصروفات التالية ٥٠٠ جنية إعلان ٢٠٠٠ مرتبات ، ١٠٠٠ إيجار .

وفي ٣١ يناير ظهرت المعلومات التالية :-

ـ تسدد الفائدة علي أوراق الدفع في ٣١ ديسمبر من كل عام وقد بلغت الفائدة المستحقة من شهر يناير ١٠٠ جنية وسوف يتم سداد الأصل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ .

- بلغت الفائدة المستحقة علي أوراق القبض عن شهر يناير ١٠٠ جنية

- بلغت المرتبات المستحقة في ٣١ يناير ٥٠٠ جنية .

- قدر مصروف الإهلاك عن شهر يناير ١٤٠ للمعدات المكتبية ومبلغ ١٦٠ جنية للأثاث .

- بلغ مخزون أخر المدة ٩٠٠٠ جنية .

المطلوب

١- إجراء قيود اليومية بدفتر اليومية العامة لإثبات عمليات شهر يناير .

٢- فتح حساب الأستاذ وإدراج أرصدة ٣١ ديسمبر وترحيل القيود المطلوبة في بند (١) .

٣- إعداد ميزان المراجعة .

٤- إجراء قيود التسوية في ٣١ يناير وترحيلها .

٥- إعداد ميزان المراجعة المعدل .

٦- إعداد قائمة الدخل عن شهر يناير والميزانية في ٣١ يناير .

٧- إعداد قيود الإقفال في ٣١ يناير وترحيلها .

٨- إعداد ميزانية المراجعة بعد الإقفال .

(١٥) وضح أثر كل عملية من العمليات التالية علي مجموع الأصول وذلك باستخدام جملة مناسبة من الجمل التالية :

"زيادة إجمالي الأصول" ، "نقص إجمالي الأصول" ، "لا تغير في مجموع الأصول" .

(a) إصدار أسهم رأس المال مقابل الحصول علي قطعة أرض .

(b) تحصيل مبلغ من أحد المدينين .

(c) سداد التزام .

(d) شراء معدات مكتبية علي الحساب (بالأجل) .

(e) اقتراض مبلغ من البنك .

(f) بيع قطعة أرض علي الحساب (بالأجل) بسعر يعادل تكلفتها .

(g) بيع قطعة أرض نقداً بسعر يعادل تكلفتها .

(h) بيع قطعة أرض نقداً بسعر أقل من تكلفتها .

(i) بيع قطعة أرض نقداً بسعر أعلي من تكلفتها .

(j) شراء سيارة نقل بسعر ٧٠٠٠٠ جنية علي أن يسدد ١٠٠٠٠ جنية نقداً والباقي علي أقساط شهرية متساوية عددها ٣٠ قسطاً .

(١٦) ما أثر كل من العمليات التالية علي المعادلة المحاسبية .

(a) زيادة في أصل معين وزيادة في حقوق الملكية .

(b) زيادة في أصل معين وزيادة التزام معين .

(c) زيادة في أصل معين ونقص في أصل أخر .

(d) زيادة أصل معين ونقص أصل آخر وزيادة التزام معين .

(١٧) وضح أثر العمليات التالية علي المعادلة المحاسبية ، علي أن يتم توضيح آثر كل عملية بصورة مستقلة علي كل من إجمالي الأصول ، والالتزامات ، وحقوق الملكية مع التعبير عن ذلك بإشارة (+) للدلالة علي الزيادة ، وإشارة (ـ) للدلالة علي النقص أو عبارة (لا أثر) للدلالة علي عدم وجود أثر للعملية .

(a) شراء آلة كاتبة علي الحساب .

(b) إصدار أسهم رأس المال لأحد الدائنين سداداً لحسابة .

(c) شراء معدات مكتبية نقداً .

(d) تحصيل مبلغ نقدي من أحد العملاء .

(e) توزيعات نقدية علي المساهمين .

(f) سداد التزام معين .

(g)رد معدات مكتبية إلي البائع والتي سبق شراؤها منه علي الحساب ولم تدفع قيمتها بعد .

(h) بيع قطعة أرض نقداً بسعر أعلي من تكلفتها .

مع الاسترشاد بنموذج الحل التالي :-

العملية	إجمالي الأصول	الالتزامات	حقوق الملكية
(١)	+	–	لا أثر

(١٨) فيما يلي عدد من العمليات التي حدثت في إحدى الشركات المساهمة والمطلوب تحديد أثر كل عملية علي مجموع الأصول ، ومجموع الالتزامات ، ومجموع حقوق الملكية . مع الاسترشاد في الإجابة الجدول التالي بحيث يوضح رمز العملية وإشارة (+) للدلالة علي الزيادة ، وإشارة (-) للدلالة علي النقص ، وكلمة (لا أثر) للدلالة علي عدم حدوث تغيير .

	مجموع الأصول	**مجموع الالتزامات**	**حقوق الملكية**
(a) إصدار أسهم رأس المال نقداً .	+	لا أثر	+
(b) شراء معدات مكتبية علي الحساب .			
(c) شراء سيارة نقل نقداً .			
(d) توزيع أرباح نقدية علي المساهمين .			
(e) سداد التزام علي الشركة .			
(f) رد بعض المعدات المكتبية إلي البائع التي سبق شراؤها علي الحساب ولم تسدد قيمتها بعد .			
(g) الحصول علي قرض من البنك .			
(h) حصول أحد المساهمين علي قرض شخصي من البنك واستخدامه في شراء عدداً من أسهم رأس مال الشركة المتداولة في السوق			
(i) باع أحد المساهمين بعض أسهمة إلي مستثمر آخر بسعر يفوق تكلفتها .			

(١٩) أي من العبارات التالية تعد أكثر قبولاً ؟

(A) تؤثر قيود التسويات علي حسابات قائمة المركز المالي فقط .

(B) تؤثر قيود التسويات علي حسابات قائمة الدخل فقط .

(C) يؤثر قيد التسوية علي حساب أو أكثر من حسابات قائمة الدخل أو علي حساب أو أكثر من حسابات قائمة المركز المالي ، ولكن لا يمكن أن يؤثر علي كل من حسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل معاً .

(D) كل قيد تسوية يؤثر علي حساب أو أكثر من حسابات قائمة المركز المالي وحساب أو أكثر من حسابات قائمة الدخل .

(٢٠) يوجد في دفتر الأستاذ حسابين لإثبات الاستهلاك – حساب مصروف الاستهلاك وحساب مجمع الاستهلاك – وضح الهدف من كل حساب ، ثم حدد أياً منهما يكون رصيده العادي مديناً أو دائناً ، وبين أين يظهر كل منهما في القوائم المالية ؟

(٢١) ظهرت أرصدة الحسابات التالية في ميزان المراجعة بعد التسويات لشركة السلام في نهاية العام الحالي :

المباني	٣١٦٠٠
مصروف استهلاك – المباني	١٥٨٠
مجمع الاستهلاك – المباني	١١٠٦٠

بافتراض أن طريقة الاستهلاك المستخدمة هي طريقة القسط الثابت:

(a) ما هو العمر الافتراضي للمباني ؟

(b) ما هي الفترة التي مضت علي حيازة المبني ؟

(٢٢) بلغ رصيد المهمات المكتبية في بداية السنة ٦٤٢ جنية ، كما بلغت تكلفة المهمات المكتبية المشتراة خلال السنة ١٥٦١ وتم تحميلها علي حساب المهمات المكتبية ، وقد ظهر من الجرد الفعلي في نهاية السنة أن المهمات المكتبية المتبقية تقدر تكلفتها بمبلغ ١٨٢ جنية ما هو قيد التسوية اللازم في نهاية السنة المالية ؟

(٢٣) أذكر بعض الأمثلة للتكاليف غير المستنفدة ، وحدد أي من القوائم المالية يجب أن تظهر فيها مثل هذه التكاليف .

(٢٤) عند إتمام الإجراءات المحاسبية العادية في نهاية الفترة ، هل يتم إعداد التسوية قبل أم بعد ترحيل قيود التسوية في حسابات الأستاذ ؟ ولماذا ؟

(٢٥) أذكر الإجراءات التي تتضمنها الدورة المحاسبية عند استخدام ورقة التسوية .

(٢٦) أشرح لماذا يظهر مبلغ صافي الدخل في الخانة المدينة من عمود قائمة الدخل بورقة التسوية .

(٢٧) هل يتفق مجموع الميزانية العمومية عادة مع مجموع عمود الميزانية في ورقة التسوية ؟

(٢٨) هل تعد ورقة التسوية في حالة عدم الاهتمام بإقفال الحسابات ؟ أشرح.

(٢٩) هل يجب أن يتم جمع خانتي عمود ميزان المراجعة بعد التسويات في ورقة التسوية بعد إدراج مبالغ التسويات في أعمدة قائمة الدخل والميزانية العمومية ؟ أشرح .

(٣٠) عند نقل أرصدة الحسابات بعد التسويات من خانتي ميزان المراجعة بعد التسويات إلي كل من خانتي قائمة الدخل والميزانية العمومية بورقة التسوية ، هل هناك أي إجراء خاص يمكن أتباعة لتقليل احتمال الأخطاء ؟ أشرح .

(٣١) إذا اغفل أثبات قيد التسوية الخاص بتخفيض التأمين غير المستنفد بقيمة مصروف التأمين عن الفترة الحالية ، ما هي البنود التي ستصبح غير صحيحة بقائمة الدخل ؟ وهل ستصبح أكبر أو أقل من اللازم ؟ وما هي البنود التي ستصبح غير صحيحة بالميزانية العمومية ؟ وهل ستصبح أكبر أو أقل من اللازم ؟

(٣٢) أظهرت قائمة الدخل التي أعدت بواسطة شركة " السلام " عن شهر سبتمبر ٢٠٠٧ صافي دخل قدرة ٢٥٣٨٠ جنية ، إلا أنه عند تسجيل عمليات شهر سبتمبر بعضها سجل بطريق الخطأ. من دراستك لعمليات شهر سبتمبر

التالية ، حدد أياً من العمليات سجلت خطأ ، ثم وضح قيد اليومية الذي يجب أن يكون واحسب القيمة الصحيحة لصافي الدخل عن شهر سبتمبر .

(A) حدث خطأ في احتساب استهلاك المباني عن شهر سبتمبر ، فقد سجل ٢٥ جنية علماً بأن المبلغ الصحيح للاستهلاك كان ٢٥٠ جنية .

(B) تم تسجيل التوزيعات التي سددت في ٣٠ سبتمبر بجعل حساب مصروف الرواتب مديناً والنقدية دائناً ، وقد سبق الإعلان عن هذه التوزيعات في ٢ سبتمبر وقيمتها ٤٠٠٠ جنية .

(C) العمولة المكتسبة عن بيع مسكن لأحد العملاء تبلغ ٢٥٠٠ جنية وسيتم تحصيل هذه العمولة المكتسبة مديناً وحساب المدينين دائناً .

(D) دفعت الشركة مبلغ ٢٥٠ جنية قيمة الإعلان في احدي الصحف ، وقد أثبتت العملية بجعل حساب مصروف الإعلان مديناً وجعل حساب المدينين دائناً .

(E) استلمت ولم تدفع فاتورة الخدمات الهاتفية عن شهر سبتمبر وقدرها ٢٨٥ جنية وقد سجلت هذه العملية بجعل حساب مصروف التليفون مديناً وحساب العمولة المكتسبة دائناً .

(٣٣) عند بداية التشغيل قامت شركة الأراضي بتصميم دفتر الأستاذ الخاص بها علي أساس ترتيب حسابتها وفقاً للترتيب الأبجدي ، ولكنها وجدت أن هذا الترتيب غير ملائم لأغراض إعداد القوائم المالية . المطلوب إعادة ترتيب هذه الحسابات تبعاً لنظام القوائم المالية لمساعدة شركة الأراضي علي تطوير تنظيم دفتر الأستاذ الخاص بها :

أراضي	مجمع استهلاك – مباني
أرباح محتجزة	مجمع استهلاك – معدات مكتبية
أسهم رأس المال	مصروف استهلاك – مباني
أوراق دفع	مصروف استهلاك – معدات مكتبية
أوراق قبض	مصروف إعلان
حسابات الدائنين	مصروف إيجار
حسابات المدينين	مصروف رواتب
عمولات مكتسبة	مصروف هاتف
فوائد مكتسبة	مصرف كهرباء
مباني	معدات مكتبية

(٣٤) قام أحد الموظفين في شركة " السلام" المساهمة بإعداد قيود الإقفال التالية في نهاية السنة . **(أ)** حدد الأخطاء التي وقع فيها هذا الموظف . **(ب)** إجراء قيود الإقفال الصحيحة .

القيد الأول :		
		من مذكورين
	٧٨٠٠٠	حـ/ إيرادات الخدمات
	٨٠٠٠	حـ/ مجمع الاستهلاك
	٢٧٠٠٠	حـ/ أرباح محتجزة
	١١٣٠٠٠	إلي حـ / ملخص الدخل
		إقفال الحسابات ذات الأرصدة الدائنة

القيد الثاني :	٧٣٠٠٠		من حـ/ ملخص الدخل
			إلي مذكورين
		٥٦٠٠	حـ/مصروف الرواتب
		١١٠٠٠	حـ/التوزيعات
		٤٠٠٠	حـ/مصروف إعلان
		٢٠٠٠	حـ/مصروف استهلاك

إقفال الحسابات ذات الأرصدة المدينة			

القيد الثالث :			
	٤٠٠٠٠		من حـ/ملخص الدخل
		٤٠٠٠٠	إلي حـ/أسهم رأس المال إقفال حساب ملخص الدخل .

(٣٥) أي الحسابات التالية يجب إقفالها بجعل حساب ملخص الدخل مديناً وجعل الحساب نفسه دائناً :

- توزيعات . – مصروفات .
- أتعاب مكتسبة . – دائنون .
- مصروف إعلان . – مصروف استهلاك.
- مدينون . – مجمع استهلاك .

(٣٦) ضع الاصطلاح المناسب لاستكمال العبارات التالية :

حسابات ...... وحسابات ..... تقفل في نهاية كل فترة محاسبة بتحويل أرصدتها إلي حساب ملخص يسمي ...... ويكون رصيد هذا الحساب الملخص .... ليمثل صافي الدخل عن الفترة ، ويكون رصيده .... يمثل صافي الخسارة عن الفترة .

أي مـن الحسـابات العشـرة التاليـة تتـأثر بقيـود الإقفـال فـي نهايـة الفتـرة المحاسبية ؟

- **النقدية .**
- **أسهم رأس المال .**
- **أتعاب مكتسبة .**
- **توزيعات .**
- **ملخص الدخل .**
- **مجمع الاستهلاك .**
- **دائنون .**
- **المدينون .**
- **مصروف تليفون .**
- **مصروف الاستهلاك .**

الفصل الرابع

المحاسبة عن الأصول المالية

Accounting For Financial Assets

١/٤ طبيعة وخصائص الأصول المالية.

٢/٤ المحاسبة عن النقدية.

٣/٤ المحاسبة عن الأوراق المالية القابلة للتداول.

٤/٤ المحاسبة عن حسابات المدينين وأوراق القبض.

٥/٤ أسئلة وتطبيقات

١/٤ طبيعة وخصائص الأصول المالية

The Nature and Characteristics of Financial Assets

١/١/٤ الأدوات المالية والأصول المالية

Financial Assets And Instruments

عموما يشمل مفهوم الأدوات المالية كل من:-

A- الأدوات المالية الأولية (التقليدية)

Traditional Financial Instruments

على سبيل المثال المدينين والدائنين وأدوات حق الملكية فالأدوات المالية تعرف بأنها نقدية أو ما يدل على امتلاك حصة في منشأة معينة أو عقد معين يفرض على طرفه الأول أن يقدم نقدية أو أدوات مالية أخرى أو مبادلة أدوات مالية مع الطرف الثاني، ويمنح الطرف الثاني الحق في استلام النقدية أو الاداه المالية من الطرف الأول أو تبادل الأدوات المالية مع الطرف الأول.

B- الأدوات المالية المشتقة Derivatives

مثل حقوق الاختيار المالية والعقود الأجلة وعقود مبادلة أسعار الفائدة وعقود مبادلة العملاء، حيث تنشئ هذه الأدوات المالية المشتقة حقوقا وتعهدات يكون من أثارها تحويل لواحد أو أكثر من المخاطر المالية المتاصلة في الإدارة المالية الأولية بين الأطراف المعنية بها وهي بهذا الشكل لا تؤدي إلى تحويل للاداه الأولية الخاصة بها في توقيت إبرام العقد أو عند استحقاقه.

وغنى عن البيان فإن الأصول الملموسة مثل المخزون والأصول الثابتة والأصول المستأجرة تأجيرا تمويليا وكذا الأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) لا تمثل أصولا مالية وذلك على اعتبار أن السيطرة على مثل تلك الأصول تخلق الفرصة لتوليد تدفق نقدي أو أصول أخرى ولكن لا ينشأ عنها حق حالي للحصول على نقدية أو أية أصول أخرى.

كما أن الأصول مثل المصروفات المدفوعة مقدما والتي يترتب عليها منفعة اقتصادية مستقبلية لا تعبر أصول مالية حيث ينشأ عنها حق استلام سلع أو خدمات وليس حق تسلم نقدية أو أصل مالي أخر. وكذلك فإن البنود الأخرى مثل الإيرادات المقدمة ومعظم الالتزامات المتعلقة بالضمانات لا تعتبر التزامات مالية وذلك على اعتبار أن التدفق النقدي الخارج المحتمل للمنافع الاقتصادية المتعلقة بها يمثل سلع وخدمات وليس نقدية أو أصل مالي أخر وبالتالي لا يدخل أيضا ضمن نطاق تعريف الأداة المالية الحقوق والتعهدات التعاقدية والتي لا يترتب عليها نقل أصل مالي، كما لا يعتبر التزامات أو أصول مالية تلك الالتزامات والأصول غير التعاقدية بطبيعتها مثل الضرائب على الدخل التي تنشأ نتيجة متطلبات قانونية تفرضها الحكومة.

٢/١/٤ أنواع الأصول المالية The Types of financial Assets

تشير الأصول المالية إلى النقدية أو الحق التعاقدي في استلام نقدية أو أصل مالي أخر من طرف أخر أو حق تعاقدي في مبادلة أدوات مالية أخرى بشروط مواتية أو صك أو أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى. وهي تشمل عادة النقدية والأوراق التجارية والاستثمارات في الأسهم وحسابات المدينين وأوراق القبض.

وعادة ما تحتاج منشآت الأعمال إلى قدر كاف من النقدية لسداد التزاماتها، وغالبا ما يتمثل المصدر الرئيسي للمتحصلات النقدية للمنشآت في تحصيل القيمة المستحقة على المدينين. فإذا جاوزت المتحصلات اليومية النفقات النقدية العادية ستتمكن الشركة من مقابلة التزاماتها بينما يتم الحفاظ على أرصدة ضئيلة نسبيا في حساباتها في البنوك إلا أن النقدية في حد ذاتها لا تعد أصلا منتجا على نحو فعال ، حيث قد تولد النقدية إيرادًا ضئيلا وقد لا تولد إيرادا على وجه الإطلاق، لذلك تقوم العديد من المنشآت ذات القوة المالية باستخدام جانب كبير من النقدية الخاصة التي لا يوجد لها احتياج مستقبلي قريب في استثمارات مالية

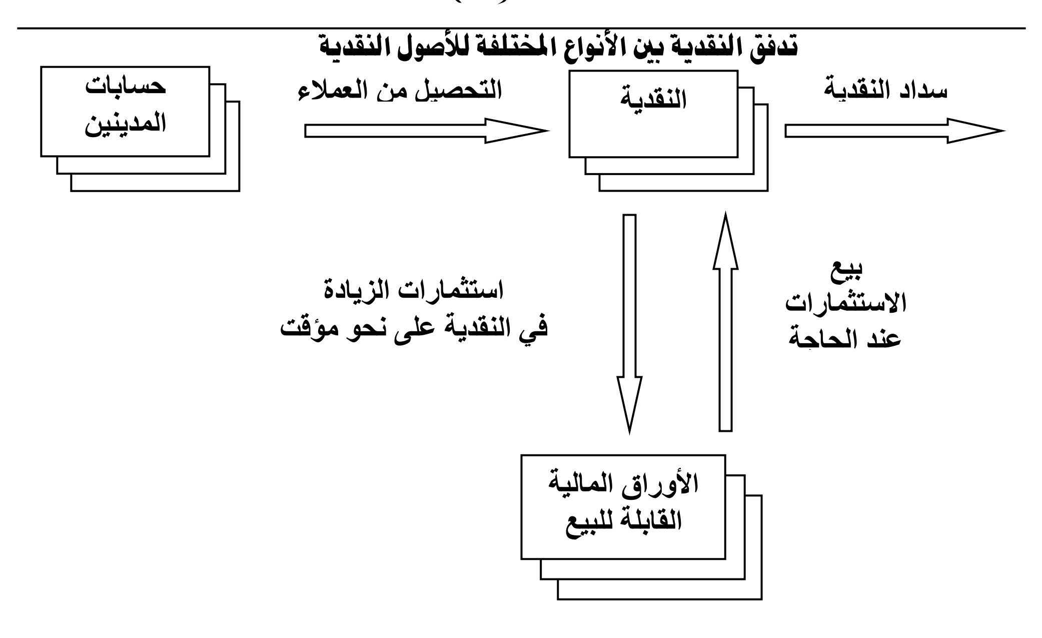
مرتفعة السيولة منخفضة المخاطر مثل الاستثمارات في الأوراق المالية في سوق رأس المال والتي تتسم بالإنتاجية الكبيرة مقارنة بالنقدية حيث أنها تؤدي إلى تحقيق إيراد في صورة توزيعات، وإذا ما احتاجت الشركة لمقدار أكبر من النقدية عن ما هو موجود بحسابات المنشأة في البنوك يمكنها أن تحول بعض استثماراتها إلى نقدية مرة أخرى.

لا يتضمن مصطلح الأصول المالية النقدية فقط، بل يصف أيضا الأصول التي يمكن تحويلها بسهولة وعلى نحو مباشر إلى قيم محددة من النقدية، تشتمل تلك الأصول عادة على النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل أو ما يطلق عليها بالأوراق المالية القابلة للبيع **Marketable Securities** وحسابات المدينين **Accounts Receivables** وتتسم تلك الأصول بأنها ذات ارتباط قوي مع بعضها البعض. يوضح الشكل رقم (١/٤) تدفق النقدية بين تلك الأنواع من الأصول النقدية.

ويتم الإفصاح عن الأصول المالية في الميزانية وفقا لقيمتها الجارية **Current Values** أي بالقيم النقدية التي تمثل هذه الأصول. ويتم قياس تلك القيمة على نحو مختلف في كل نوع من أنواع الأصول المالية، حيث تتمثل القيمة الجارية للنقدية في القيمة الاسمية لها. إلا أن القيمة الجارية للأوراق المالية تتغير على نحو يومي حسب التقلبات في أسعار الأسهم ومعدلات الفائدة فضلا عن باقي العوامل الأخرى المؤثرة. ولذلك تظهر الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية وفقا لقيمتها الجارية.

أما حسابات المدينين فعلى الرغم من وجود قيم اسمية لها مثل النقدية إلا أنه عند توقع عدم تحصيل أيا من حسابات المدينين فلن يستطيع العملاء سداد كافة المبالغ المستحقة عليهم. لذلك تظهر قيمة حسابات المدينين في الميزانية بقيمة تقديرية للمبالغ التي يمكن تحصيلها ويطلق على أساس التقييم ذلك بصافي القيمة القابلة للتحقق **Net Realizable Value** .

شكل رقم (١/٤)



٢/٤ المحاسبة عن النقدية Accounting For Cash

١/٢/٤ طبيعة النقدية وأهمية إدارتها

The Nature and Control of cash

عمومًا تستوفى النقدية مفهوم الأدوات المالية ومحاسبيا تعرف النقدية بأنها النقود المودعة في البنوك وأي عناصر أخرى يقبلها البنك كإيداع في الحال. ولا تشتمل تلك العناصر فقط على العملاء أو أوراق البنكنوت بل تتضمن أيضا الشيكات والأوامر المتعلقة بالأموال بالإضافة إلى الشيكات الخارجية. كما تقبل البنوك أيضا ما يقوم العملاء بتوقيعه مثل قبل بطاقات الائتمان كالفيزا. والماستر كارد، وعادة ما يهتم مديرو الائتمان في البنوك والمستثمرون بأرصدة النقدية المتاحة ومقارنتها بالعناصر الأخرى الموجودة في الميزانية كالدائنين، وهي تظهر في الميزانية ضمن عناصر

الأصول المتداولة فيما عدا ذلك النوع من الحسابات في البنوك المقيد استخدامها في غرض محدد لأنها ستكون في تلك الحالة غير متاحة لسداد الالتزامات قصيرة الأجل.

عموما تحتفظ معظم الشركات بحسابات بعدد من البنوك، كما تحتفظ أيضا بقدر صغير من النقدية في خزائنها. لذلك فعادة ما يتم تمثيل حساب النقدية في دفتر الأستاذ العام في حساب للمراقبة، ويشتمل دفتر الأستاذ المساعد للنقدية على حسابات منفصلة لحسابات البنوك والنقدية الموجودة في خزينة الشركة. ويتم التقرير عن النقدية **Reporting Cash** عن طريق إدراجها كأول عنصر في الأصول المتداولة بالميزانية لأنها أكثر العناصر سيولة ويتم دمج الرصيد في حساب المراقبة للنقدية لأغراض العرض مع الرصيد في حساب المراقبة الخاصة بالأصول المكافئة للنقدية **Cash Equivalents** وهي تشير إلى الاستثمارات قصيرة الأجل التي تتسم بالسيولة الكبيرة. وتتضمن على سبيل المثال صناديق الاستثمار والأوراق التجارية ذات الدرجة القصيرة جدا (أوراق مالية قابلة للبيع).

وقد يتم تقييد استخدام بعض حسابات البنوك بما لا يجعلها متاحة لتلبية احتياجات التشغيل الطبيعية للشركة. على سبيل المثل قد يحتوي حساب البنك على نقدية يتم تخصيصها لحيازة أصول ثابتة، ويتم النظر إليها على أنها أصول غير متاحة لسداد الالتزامات المتداولة، وهي تعرض بعد الأصول المتداولة تحت عنوان الاستثمارات والأموال **Investments and Funds.**

وكما سبق الإشارة فإن الميزانية توضح النقدية المملوكة في نهاية الفترة المحاسبية، كما يتم تلخيص العمليات الخاصة بالنقدية بالفترة المحاسبية في قائمة التدفقات النقدية.

ويعبر مصطلح إدارة النقدية عن تخطيط ومراقبة والمحاسبة عن عمليات النقدية والأرصدة النقدية. ويعبر ذلك المصطلح بالفعل عن إدارة كافة الموارد المالية وتعد الإدارة الفعالة لتلك الموارد أمرا حتميا لتحقيق نجاح الشركة.

وتتمثل ابرز المقاييس التي تحقق كفاءة إدارة النقدية على النحو التالي:

١- المحاسبة الصحيحة والدقيقة عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية.

٢- منع الخسائر الناتجة من الغش والسرقة.

٣- الاحتفاظ برصيد كافي ودائم من النقدية لمواجهة أي مدفوعات ضرورية عند استحقاقها أو طارئة.

٤- عدم ترك مبالغ كبيرة من النقدية (في البنوك) معطلة دون استثمار ودون تحقيق عوائد مناسبة.

٥- الاستخدام الفعال للأرصدة النقدية الزائدة.

يتعين وجود نظام رقابة داخلية يساعد على تحقيق تلك الأهداف السابقة. وفيما يلي المتطلبات الأساسية لذلك النظام.

١- الفصل بين المسئوليات والواجبات مثل فصل عمليات تسلم النقدية عن عمليات استخدامها. كما يجب ألا يعهد إلى نفس الشخص الذي يقوم بتسلم النقدية أو استخدامها بإمساك السجلات المحاسبية.

٢- إعداد كشف يومي بالمتحصلات النقدية أو استخدام شريط التسجيل الذي يصدر عن طريق أله النقدية.

٣- يجب إيداع النقدية المتسلمة يوميا في البنك.

٤- يجب أن تتم جميع المدفوعات الكبيرة بشيكات ولا يجوز سداد المدفوعات النقدية من المقبوضات النقدية.

٥- يجب التحقق من صحة وقيمة كل بند من بنود المقبوضات والمدفوعات.

٦- يجب فصل وظيفة التصديق على المصروفات عن وظيفة التوقيع عن الشيكات.

٢/٢/٤ متطلبات تحقيق الرقابة على المقبوضات والمدفوعات النقدية

١/٣/٣/٤ المقبوضات النقدية Cash Receipts

هناك نوعان من المقبوضات النقدية هما:-

A- المقبوضات النقدية التي تحصل عن طريق الموظف الصراف وقت البيع.

B- المقبوضات التي تحصل من العملاء.

A- المقبوضات النقدية التي تحصل عن طريق الصراف

وقد يتم تحصيل تلك المقبوضات إما عن طريق استخدام أما الات تسجيل النقود **Cash Registers** أو نظام الإيصالات المرقمة **Prenumberd Receipts**

١- مقبوضات الات تسجيل النقود

يضمن استخدام الات النقد التسجيل الفوري لكل المبيعات النقدية، وحيث يتم مقارنة شريط اله النقد مع إجمالي النقود المحصلة في نهاية كل يوم.

وتعتبر تلك الوسيلة ملائمة تماما في العديد من شركات السوبر ماركت أو الصيدليات أو الشركات ذات الأقسام التي يوجد لديها عدد ضخم من السلع على اعتبار أنها تحقق رقابة داخلية قوية باستخدام الأجهزة الالكترونية (الباركود) التي تتولى قراءه وتسجيل أسعار كل السلع التي تمر على وحدة القراءة الملحق بكل جهاز (بحيث يظهر نوع السلعة وسعرها على الشاشة الملحق بالجهاز) وحيث يظهر على الشاشة إجمالي قيمة السلع المبيعة وعندما يتسلم الموظف النقود من العميل يقوم بإدخالها في اله النقود وعندئذ يظهر على الشاشة مرة أخرى المبلغ المتبقي الواجب الاسترداد. بالإضافة إلى إمكانية تسجيل المقبوضات النقدية في الحال ، فإن تلك الوسيلة تقلل من مخاطر الخطأ في تحديد سعر السلع أو في حساب المبلغ المتبقي للعميل، فضلا عن تحسين الرقابة

على المخزون، حيث تستخدم معلومات تلك الوسيلة في المقارنة بين سجلات المبيعات وسجلات المشتريات مما يلفت النظر إلى الخسائر التي يمكن أن تتحقق من السرقة أو النقص في المخزون.

٢- الإيصالات المرقمة للمبيعات

حيث تستخدم الشركة إيصالات مرقمة لكل عملية بيع (من أصل وصورة)، حيث يقوم الموظف الصراف بإعداد كشف حركة متحصلات بيع في نهاية اليوم مؤيد بصورة تلك الإيصالات المرقمة بشكل تسلسلي، ويتم مقارنة الرقم الإجمالي للمتحصلات من واقع ذلك الكشف مع المبالغ المتسلمة فعلا.

B- المقبوضات النقدية المحصلة من العملاء

حيث قد يتم تسليم تلك المقبوضات اما عن طريق البريد أو عن طريق المندوبين. حيث يقوم الموظف (القائم بفتح البريد أو المندوب المحصل) بإعداد قائمة بالشيكات التي تم تسلمها وهي توضح إجمالي المقبوضات المتسلمة خلال اليوم مرفقا بها إيصالات الاستلام المسلسلة المعدة عن طريق المندوب على أن يتم إرسال تلك القائمة للصراف الذي يقوم بإيداعها خلال اليوم في البنك، على أن يتم إرسال نسخة أخرى من تلك القائمة إلى قسم الحسابات الذي يقوم بتسجيلها. ويتعين أن يتم إجراء مطابقة بين مجموع المبالغ المسجلة ومجموع المبالغ المودعة في البنك عن طريق الصراف والتحقق من تساويها في النهاية مع مجموع المبالغ المدرجة في القائمة.

٣/٣/٣/٤ المدفوعات النقدية Cash Disbursements

هناك عدة متطلبات تحقق كفاءة نظام الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية وتمنع من حدوث أي تلاعب أو غش لعل أبرزها ما يلي:

- سداد جميع المدفوعات عن طريق البنك من واقع شيكات مرقمة مسبقا مع إلغاء أي شيك يتلف أثناء تحريره عن طريق التأشير عليه بكلمة لاغي.

- مراجعة والتحقق من كل عملية مدفوعات نقدية مع التصديق عليها قبل سداد المبلغ.

- الفصل السليم بين الواجبات عن طريق فصل سلطة التوقيع على الشيكات عن سلطة الموافقة على سداد الفواتير أو إجراء القيود المحاسبية.

- إرفاق مستندات مؤيدة بشكل ملائم مع إذن دفع الشيكات مما يؤكد أن العملية قد تم مراجعتها بالكامل وأنها معدة للصرف.

- التأشير على الفاتورة وإذن الدفع بختم دفع عند توقيع الشيك لضمان عدم تقديمها للصرف مرة أخرى.

ولتحقيق الرقابة على المدفوعات النقدية يتم استخدام نظام الدفع **Voucher System** والذي يعتمد على وجود تصريح يكتب لكل عملية دفع (سواء أكانت متعلقة بمصروف أو شراء أصل أو سداد التزام) بحيث يتم مراجعة كل عملية تستلزم دفع نقدية ويتم التصديق عليها مثل إصدار الشيك.

ويتم إرفاق كل فاتورة واردة بإذن الدفع ، ويجب أن يكون برقم مسلسل. كما يتضمن توقيعات تشير للمعد للإذن القائم على المراجعة والقائم على التصديق على الصرف. ويتم تسجيل إذون الدفع في يومية يطلق عليها سجل إذون الدفع **Voucher Register** ثم يسجل إذون الدفع بعد تسجيلها في ملف مرفق به كافة المستندات مبوبا تاريخيا وفقا للتاريخ المحدد للدفع ، وعادة ما تبدأ فترة الخصم من تاريخ الفاتورة، ويكون التاريخ المطلوب للدفع هو اليوم الأخير الذي يجب إصدار الشيك وإرساله إلى الدائن بما يتفق والوقت المحدد للخصم.

وفي اليوم المحدد للسداد يقوم الموظف المختص بإدارة الحسابات بسحب إذن الدفع من ملف الاذون تحت الدفع، ثم يتم تحرير الشيك ليكون معدا للتوقيع، وعندئذ تسجل العملية في يومية خاصة يطلق عليها سجل الشيكات **Check Register** وبعد توقيع الشيك تتولى الإدارة المالية إرساله إلى الدائن. وعندئذ

يجب أن يتم ختم إذن الدفع وكافة المستندات المرفقة به بختم دفع **PAID** ثم ترسل إلى إدارة إدارة الحسابات التي تثبت عملية الدفع في سجل إذون الدفع يحتفظ بالمستندات في ملف الإذون المدفوعة.

٣/٣/٣/٤ صندوق المصروفات النثرية Petty Cash Fund

قد تحتاج المنشأة التي تقوم بإيداع كافة مقبوضاتها النقدية في البنك وصرف جميع مدفوعاتها عن طريق الشيكات البنكية إلى اتفاق مبالغ نقدية تحدث بصورة متكررة تتسم بأنها ذات قيمة صغيرة نسبيا على سبيل المثال شراء بعض المهمات والمستلزمات المكتبية الصغيرة والانتقالات البسيطة مصروفات الضيافة. ويكون من غير العملي إصدار شيكات بقيمة تلك المصروفات الضئيلة. ومن أجل التغلب على تلك الصعوبة تلجأ إلى اتباع نظام السلفة المستديمة.

يرتكز نظام السلفة المستديمة على تغذية صندوق المصروفات النثرية بشيك في حدود ٣٠٠ جنية مثلاً لتغطية تلك المصروفات النثرية الصغيرة لفترة أسبوعية. حيث يتم صرف الشيك والاحتفاظ بأموال تلك المصروفات في خزينة صغيرة تخص النقدية النثرية ويتم تكليف احد الموظفين بمسئولية ذلك الصندوق (العهدة). وفيما يلي السمات العامة لذلك النظام وقيود تسجيل معاملاته:-

١- إنشاء صندوق المصروفات النثرية
Establishing the Petty Cash Fund

يتم سحب مبلغ من البنك عن طريق إصدار شيك بقيمة السلفة لأغراض تخصيص صندوق المصروفات النثرية لأول مرة، ويتم إيداعه في صندوق خاص.

وللتوضيح يتم سحب شيك من البنك بملغ ٥٠٠ جنية للإنفاق على المصروفات النثرية الضئيلة خلال فترة عشرة أيام، ويتم تسجيل إصدار ذلك الشيك في دفاتر اليومية على النحو التالي:-

٥٠٠		من حـ/ صندوق المصروفات النثرية
	٥٠٠	إلى حـ/ النقدية
		(إنشاء صندوق للمصروفات النثرية)

٢- تسجيل المدفوعات من صندوق المصروفات النثرية

Disbursements From the petty Cash fund

عندما يتم دفع مبلغ معين من صندوق المصروفات النثرية يتم تحرير إذن صرف لكل مبلغ يتم دفعه من ذلك الصندوق، بحيث يوضح إذن الصرف المبلغ المدفوع والغرض من الدفع، وتاريخ الدفع، وتوقيع مستلم المبلغ.

ويعتبر الموظف الذي يعهد إليه بصندوق المصروفات النثرية مسئولا بصفة شخصية عن أموال السلفة المودعة في الصندوق، ويتعين أن يخضع ذلك الصندوق للجرد المفاجئ في أي وقت تحقيقًا لأهداف نظام الرقابة الداخلية وأهمها منع التلاعب والسرقة وسوء استخدام الأموال.

٣- استعاضة صندوق المصرفات النثرية

Replenishing the Petty Cash Fund

في نهاية الفترة أو عند انخفاض النقدية بالصندوق يتم سحب شيك مستحق لاستعاضة النقدية للنفقات التي يتم القيام بها خلال الفترة. وتعني الاستعاضة استبدال المستندات المدفوعة بما يعادلها من نقدية حتى يعود الصندوق إلى الرصيد الأصلي.

ويتم تسجيل تلك العملية في دفتر اليومية على النحو التالي:-

××		من حـ/ المصروفات النثرية
		×× حـ/ مصروفات أدوات مكتبية
		×× حـ/ مصروفات نقل
		×× حـ/ مصروفات طوابع
	××	إلى حـ/ النقدية

للتوضيح يفترض أن إحدى الشركات أنشأت صندوق مصروفات نثرية بمبلغ ٥٠٠ جنية في ١٥ ينار ٢٠٠٧. وقد بلغت جملة المبالغ المنصرفة خلال

أسبوع ٤٨٠ جنية، وحيث أوشك الصندوق على النفاذ حررت المنشأة شيك يوازي النفقات المدفوعة.

يتم تسجيل قيد إنشاء الصندوق واستعاضة في ذلك المثال في دفتر اليومية على النحو التالي:-

مدين	دائن	البيان
٥٠٠		من حـ/ صندوق المصروفات النثرية
	٥٠٠	إلى حـ/ النقدية
		(نشاء صندوق للمصروفات النثرية)
٤٨٠		من حـ/ المصروفات النثرية
		٢٢٠ حـ/ مصروفات أدوات مكتبية
		١١٠ حـ/ مصروفات نقل
		٨٠ حـ/ مصروفات بريد
		٧٠ حـ/ مصروفات أخرى
	٤٨٠	إلى حـ/ النقدية
		(إثبات استعاضة صندوق المصروفات النثرية)

ويلاحظ أن حساب صندوق المصروفات النثرية لا يجعل مدينا إلا عند إنشاء الصندوق فقط، أما وقت استعاضة السلفة فتجعل حسابات المصروفات النثرية مدينة ومن ثم لا تجري أي قيود لحساب الصندوق بعد إنشائه إلا في حالة إلغاءه أو تخفيضه أو زيادته.

جرد وتسوية النقدية بالخزينة

Counting and Adjusting Cash in Hand

لاشك أن مطابقة الرصيد الدفتري للنقدية بالخزينة يوميًا مع الرصيد الفعلي لتلك النقدية أحد متطلبات الرقابة الداخلية عليها.

فإذا ما كان الرصيد الفعلي أكبر من الرصيد الدفتري فإن الفرق يعتبر زيادة، أما في حالة العكس فسوف يعتبر الفرق عجزا في النقدية بالخزينة.

ويجرى العمل في غالبية المنشات بتخصيص حساب العجز والزيادة في الخزينة **Cash over and short Account** في خريطة حسابات المنشأة، ويثور

التساؤل حول كيفية المحاسبة عن ذلك العجز أو الزيـادة فـي النقديـة فـي الـدفاتر والسجلات سواء في نهاية اليوم أو نهاية الفترة.

معالجة العجز أو الزيادة في النقدية في نهاية اليوم

The Settlement of Cash Over and Short

عنـد وجـود عجـز أو زيـادة عـن مجموعـة النقديـة المتسـلمة فـي نهايـة اليـوم نتيجة وجود بعض الأخطاء التي تنشأ عند مقارنـة مجمـوع المبـالغ المتسـلمة مـع مجموعـة المبـالغ المسـجلة فـي الـه تسـجيل النقديـة. يـتم إجـراء معالجـة محاسـبية مناسبة على النحو التالي:-

(A) حالة وجود عجز في النـقـدية

يجعل حساب العجز في النقدية مدينا. للتوضيح بلغت المبيعـات النقديـة لأحـد المنشأت خـلال اليـوم ١٠٠٠٠ جنيـة، إلا أنـه عنـد حصـر النقديـة فـي نـهايـة اليـوم تبين أنها وجدت بمبلغ ٩٩٨٠ جنية. يتم إجراء القيد التالي لإثبـات العجـز النقـدي بمبلغ ٢٠ جنيه :

		من مذكورين
٩٩٨٠		حـ/ النقدية
٢٠		حـ/ العجز في النقدية
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات

(B) حالة وجود زيادة في النـقـدية

يتم معالجة حساب الزيادة في النقدية دائنا، وباستخدام بيانـات المثـال السـابق بافتراض أنه وجود زيادة مقدارها ١٠ جنية تتم المعالجة على النحو التالي:

١٠٠١٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠	حـ/ المبيعات
	١٠	حـ/ زيادة في النقدية

معالجة حساب العجز والزيادة في النقدية في نهاية الفترة المحاسبية

يتم مقابلة مجموع العجز في النقدية مع مجموعة الزيادة في النقدية في نهاية الفترة المحاسبية، فإذا ما كان رصيد العجز والزيادة في النقدية مدينا (أي الرصيد يمثل عجز) يتم ترحيل ذلك الرصيد إلى قائمة الدخل تحت بند المصروفات المتنوعة، إما إذا كان النتيجة بالعكس فيكون رصيد العجز والزيادة في النقدية دائنا ويرحل الرصيد (يمثل زيادة) إلى قائمة الدخل تحت بند إيرادات متنوعة. ويتم توضيح ذلك على النحو المقارنة التالي:-

(A) رصيد العجز أو الزيادة في النقدية مدين

××		من حـ قائمة الدخل (مصروفات متنوعة)
	××	إلى حـ العجز أو الزيادة في النقدية

(B) رصيد العجز والزيادة في النقدية دائن

××		من حـ/ العجز أو الزيادة في النقدية
	××	إلى حـ/ قائمة الدخل (إيرادات متنوعة)

مثال عام

عند جرد الخزينة لدى منشأة السلام في ٢٠٠٦/١٢/٣١ تبين أن مبلغ النقدية ٥٨٩٠٠ جنية، في حين أن الرصيد الدفتري للخزينة في ذلك التاريخ يبلغ ٦٠٠٠٠ جنية، وبالرجوع للائحة العمل بقسم الخزينة اتضح أن نسبة العجز المسموح به في الخزينة ١ جنية في الألف ويتم تحميل أمين الخزينة بما زاد عن ذلك، وبعد التحقيق معه تقرر خصم ١٥٠ جنية شهريا من مرتبه البالغ ٧٥٠ جنية وذلك بدءا من مرتب ديسمبر ٢٠٠٦.

في هذه الحالة يتم تحديد العجز في الخزينة ونوعيته كالتالي:

الرصيد الدفتري = ٦٠٠٠٠ جنية
الرصيد الفعلي = (٥٨٩٠٠) جنية
إجمالي العجز = ١١٠٠ جنية

العجز المسموح به = ٦٠٠٠٠ × $\frac{1}{1000}$ **= ٦٠ جنية**

العجز غير المسموح به = ١١٠٠ – ٦٠ = ١٠٤٠ جنية

وتتم المعالجة المحاسبية كما يلي

(A) يتم الاعتراف بالعجز بنوعية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ بجعل حـ/ عجز وزيادة الخزينة مدينا بمبلغ ٦٠ جنية وحـ/ أمين الخزينة مدينا بمبلغ ١٠٤٠ جنية، مقابل جعل حـ/ الخزينة دائنا بمبلغ ١١٠٠ جنية كالتالي:

٦٠ ١٠٤٠	١١٠٠	**من مذكورين** حـ/ عجز وزيادة الخزينة حـ/ أمين الخزينة إلى حـ/ النقدية بالخزينة إثبات العجز المسموح به في الخزينة وقدره ٦٠ جنية وتحميل أمين الخزينة بالباقي وقدره ١٠٤٠ جنية.	٢٠٠٦/١٢/٣١

ويترتب على هذا القيد نقص رصيد حـ/ النقدية بالخزينة بمبلغ ١١٠٠ جنية ليصبح ٥٨٩٠٠ جنية، وهو ما سيظهر بالميزانية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ وبذلك يتطابق الرصيد الدفتري للخزينة مع الرصيد الفعلي.

(B) يتم إثبات تحصيل القسط الشهري من أمين الخزينة بالخصم من مرتبه عن شهر ديسمبر ٢٠٠٦ كالتالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٧٥٠		**من مذكورين**	٢٠٠٦/١٢/٣١
		إلى مذكورين	
	١٥٠	حـ/ أمين الخزينة	
	٦٠٠	حـ/ النقدية بالبنك	
		إثبات سداد مرتب أمين الخزينة عن شهر ديسمبر ٢٠٠٦ بعد حجز ١٥٠ جنيهات لحساب العجز غير المسموح به في الخزينة.	

ويترتب على هذا القيد أن يصبح رصيد حـ/ أمين الخزينة مدينا في ٢٠٠٦/١٢/٣١ بمبلغ ٨٩٠ جنية فقط تظهر كأصل بالميزانية في ذلك التاريخ، أما رصيد حساب عجز وزيادة الخزينة فسوف يقفل بحساب الأرباح والخسائر.

(C) تظهر الحسابات السابقة بدفتر الأستاذ كالتالي:

منه	**حـ/ عجز وزيادة الخزينة**				**له**
٦٠	**إلى حـ/ النقدية بالخزينة**	**١٢/٣١**	**٦٠**	**من حـ/ الأرباح والخسائر**	**١٢/٣١**
٦٠			**٦٠**		

منه	**حـ/ أمين الخزينة**				**له**
١٠٤٠	**إلى حـ/ النقدية بالخزينة**	**١٢/٣١**	**١٥٠**	**من حـ/ مرتب أمين الخزينة**	**١٢/٣١**
			٨٩٠	**رصيد**	**١٢/٣١**
١٠٤٠			**١٠٤٠**		

(D) يظهر أثر التسويات السابقة على الميزانية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ كالتالي:

منشأة السلام

منه	حـ/ الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٦		له
٦٠	إلى حـ/ عجز وزيادة الخزينة		

منشأة السلام

الأصول	الميزانية في ٢٠٠٦/١٢/٣١		الالتزامات وحقوق المساهمين
	أصول متداولة		
	....		
١٠٤٠	**أمين الخزينة**		

٣/٢/٤ متطلبات الرقابة وجرد وتسوية على الحسابات الجارية للنقدية بالبنوك

Control Requirement Counting and Adjusting of Bank Accounts

Bank statement كشف البنك

عادة ما يرسل البنك كشف حساب في نهاية كل شهر إلى الشركة، حيث يوضح ذلك الكشف الرصيد الذي تم إيداعه في بداية الشهر وحركة الإيداعات وحركة الشيكات المنصرفة مع تحميل المودع بأية مصاريف أو أعباء بنكية أثناء الشهر أو أية استقطاعات أو إضافة أخرى تمت خلال الشهر مع إبراز رصيد النقدية الجديد في نهاية الشهر.

تتمثل أهم متطلبات الرقابة على حساب النقدية بالبنك على النحو التالي:-

(A) يجب أن تكون الشيكات مسلسلة ولها كعوب حتى يسهل تتبعها سواء بمعرفة مصدر الشيك أو البنك الذي تم سحب الشيك عليه.

(B) يجب على المنشأة أن تمسك سجلا للشيكات الصادرة يوضح رقم الشيك وتاريخه وقيمته والمستفيد منه والبنك المسحوب عليه وسبب الشيك.

(C) يجب إعداد سجل لحوافظ الإضافة والخصم الواردة من البنك بحيث يمكن استخدامه لأغراض المطابقة والتسجيل في يومية المقبوضات والمدفوعات.

(D) يجب إجراء مطابقة بين رصيد جاري البنك كما يظهر بكشف الحساب الشهري المرسل من البنك للمنشأة ورصيد حـ/ النقدية بالبنك كما يظهر بدفتر الأستاذ بدفاتر المنشأة.

(E) يجب استخدام حساب جاري البنك كوسيلة لمراقبة النقدية، خاصة إذا كان العمل بالمنشأة يقضي بإيداع كافة المتحصلات نقدا بحساب جاري البنك، واستخدام الشيكات في عمليات المدفوعات ويتميز هذا النظام بوجود سجلان معا للمعاملات النقدية، أحدهما بواسطة المنشأة والآخر بواسطة البنك نفسه.

(F) يمكن استخدام كشف حساب البنك الشهري في مطابقة المعاملات النقدية المسجلة في السجلات المحاسبية للمنشأة مع سجلات البنك، كما يعكسها كشف حساب البنك.

تسوية كشف البنك Reconciling the Bank statement

تعد تسوية البنك بمثابة جدول يتم فيه تفسير الفروق بين الرصيد الموضح في كشف حساب البنك والرصيد الموجود في الدفاتر المحاسبية للشركة. ويتم إعداد تسوية حساب البنك **Bank Reconciliation** لأغراض التأكد من تطابق رصيد النقدية في دفاتر البنك الوارد في كشف حساب البنك مع رصيد النقدية الوارد بدفاتر الشركة.

وقد يتضح من تلك التسوية وجود ضعف بالرقابة الداخلية مثل عدم الترخيص بالمدفوعات النقدية أو عدم إيداع المتحصلات النقدية حسب المقرر، وعموما فقد يتضح وجود فروق بين دفاتر البنك والدفاتر المحاسبية،
حيث نادرا ما يتساوى الرصيد الموضح بكشف البنك الشهري مع الرصيد الظاهر بالدفاتر المحاسبية للشركة. حيث قد تقوم الشركة بتسجيل عمليات معينة سواء تتعلق بالمقبوضات أو المدفوعات ولا يتم تسجيلها لدى البنك بعد، ويمكن تلخيص أهم تلك العمليات في الأتي:-

١- الشيكات تحت الصرف أو غير المدفوعة **Outstanding Checks** وهي تمثل الشيكات التي تحررها الشركة وتسجلها وخصمها من رصيد حساب النقدية بدفاتر الشركة إلا أن المستفيدين لم يتقدموا لصرفها بعد من البنك.

٢- الإيداعات بالطريق Deposits in Transit

وهي عبارة عن المتحصلات النقدية التي قامت الشركة بتسجيلها وإضافتها لرصيد حساب النقدية بدفاترها ولكنها وصلت إلى البنك في وقت متأخر لتحصيلها إلا أن البنك لم يتسلمها في لحظة إرساله كشف حساب الشركة بالشهر الحالي (حيث أنها أخذت يوم أو يومين بالطريق).

٣- عمليات أخرى قد تظهر بكشف حساب البنك الوارد للشركة إلا أنها لم تسجل بعد بدفاتر الشركة، وهي تتضمن ما يلي:-

A- مصروفات خدمات بنكية Service Charge

وهي تمثل مصرفات تعامل البنك مع الحسابات ويتوقف قيمة تلك المصروفات على كل من متوسط الرصيد بالحساب وعدد الشيكات المسددة خلال الشهر.

B- مصروفات إيداع الشيكات المرفوضة أو التي لا رصيد لها
(Charges For Depositing NSF Checks (Not Sufficient Funds)

نفس بعض الحالات قد يثبت عدم إمكانية تحصيل بعض الشيكات التي سبق وأن أودعت بالحساب لعدم وجود رصيد في حساب محرر الشيك، وفي تلك الحالة سيتم تخفيض حساب الشركة لدى البنك بقيمة الشيك غير المحصل ويتم إعادة ذلك الشيك للشركة (مع التأشير بالحروف **NSF**).

C- الفوائد المكتسبة على الحسابات الدائنة
Credits For Interest Earned

فعادة ما يتم احتساب فوائد دائنة للحسابات الجارية وإضافتها إلى حساب الشركة وإدراجها بكشف البنك.

D- مصروفات بنكية متنوعة

Miscellaneous Bank Charges and Credits

وهـي تتمثـل فـي تلـك المصـروفات التـي يحملهـا البنـك مقابـل تأديـة بعـض الخدمات مثل طباعة الشيكات، تحصيل أوراق القبض، وتشغيل الشيكات التي لا رصـيد لهـا، حيـث يقـوم البنـك باقتطـاع تلـك المصـروفات مـن حسـاب الشـركة وإبلاغها بتضمين إشعار خصم مع كشف البنك الشهري.

إعداد مذكرة تسوية كشف البنك Preparing a Bank Reconciliation

عند تسوية كشف البنك يتم تسوية الأرصدة الظاهرة في كل من كشف البنك والدفاتر المحاسبية عن العمليات التي لم يتم تسجيلها، وقد يتم إجراء تسويات إضـافية لتصـحيح أيـة أخطـاء يـتم اكتشـافها فـي كشـف البنـك أو فـي الـدفاتر المحاسبية وتتمثل خطوات إعدادا مذكرة التسوية في الأتي:

١- مقارنـة المبـالغ المودعـة التـي تظهـر بكشـف حسـاب البنـك مـع المبـالغ المسجلة بدفاتر الشركة، بحيث يتم وضع علامة معينة أمام كل عنصر متطـابق، وبالتالي فأي بند غير مؤشر أمامه يعتبر إيداعات بـالطريق لـم يتم تسـجيلها بعد بكشـف البنـك يتعين إضـافتها فـي الرصـيد المـدون بكشـف الحسـاب (كمـا يجـب التحقق من أن الإيداعات بالطريق التي ظهرت بمذكرة تسوية فـي الفتـرة السـابقة قد أدرجت بكشف حساب البنك عن الفترة الحالية).

٢- مقارنـة مبلـغ كـل شيك بـالمبلغ المسـجل فـي دفتـر يوميـة المـدفوعات (أو دفتر اليوميـة المختص) مـع وضـع علامـة معينـة فـي سجل المدفوعات بمـا يفيد صرف الشيك، أما الشيكات التي ليس أمامها علامـة فتطـرح فـي مـذكرة التسـوية من رصيد البنك الـوارد بكشـف الحسـاب علـى اعتبـار أنهـا شيكات مسـحوبة ولـم يتقدم المستفيدون لصـرفها (وينبغـي التيقن مـن أن الشـيكات تحـت الصـرف التـي

ظهرت بمذكرة تسوية الفترة السابقة قد صرفت في الفترة الجارية والا أدرجت في تسوية الشهر الحالي).

٣- يضاف إلى رصيد النقدية في دفاتر الشركة أي مبالغ يكون البنك قد أضافها بموجب إشعارات إضافة ولم يتم تسجيلها بالدفاتر بعد (مثال ذلك قيمة أوراق القبض التي حصلها البنك ولم تسجل بدفاتر الشركة).

٤- يطرح من رصيد النقدية في دفاتر الشركة أي مبالغ مخصومة من رصيد البنك في كشف الحساب (بموجب اشعارات خصم) ولم يتم تسجيلها بعد عن طريق الشركة (مثال ذلك الشيكات المرفوضة أو مصاريف البنك).

٥- عمل مذكرة التسوية والتأكد من تساوي كل من الرصيد بكشف البنك ودفاتر الشركة بعد التسوية مع إجراء أي قيود تسوية ملائمة لتصحيح أية أخطاء في كشف البنك أو دفاتر الشركة أو تسجيل أية عمليات لم يسبق تسجيلها بالدفاتر.

مثال عملي

أظهر كشف حساب البنك المرسل إلى شركة السلام في ٣١ ديسمبر رصيد مقداره ٣٨٤٨٠ جنية، بينما ظهر رصيد حساب البنك في سجلات لشركة في نفس التاريخ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنية.

وفيما يلي البيانات التي تتعلق بالتسوية التي كانت متاحة:-

١- هناك إيداعات أرسلت للبنك بالبريد بمبلغ ٥٠٠٠ جنية في ٣١ ديسمبر ولم تظهر بكشف الحساب.

٢- حصل البنك بتاريخ ٣٠ ديسمبر ورقة قبض بمبلغ ١٠٠٠ جنية ولم تسجل بعد بدفاتر الشركة عند إرسالها للتحصيل.

٣- هناك شيكات مسحوبة بمعرفة الشركة لم يتقدم أصحابها لصرفها من البنك على النحو التالي:-

المبلغ بالجنية	رقم الشيك	التاريخ
٣٠٠	١٠٠١٩٠	٢٠٠٦/١٠/٣١
٥٠٠	١٠٠٢١٥	٢٠٠٦/١١/٢٠
٢٠٠	١٠٠٤٠٠	٢٠٠٦/١٢/١٠
٢٠٠٠	١٠٠٤٢٠	٢٠٠٦/١٢/٣٠

٤- يوجد إشعار خصم بمبلغ ٥٠ بكشف الحساب مقابل مصروفات البنك عن شهر ديسمبر ,٢٠٠٦

٥- أصدرت الشركة الشيك رقم ١٠٠٤١٢ بملغ ٥٢٠ جنية سداد لمصاريف التليفون ولكنه سجل بالخطأ في يومية المدفوعات بمبلغ ٢٥٠ جنية وقد قام البنك بصرفه وتسجيله بكشف الحساب وفقا لقيمته الصحيحة (٥٢٠ جنية).

٦- أدرج البنك شيك مرفوض بمبلغ ٢٠٠ جنية سبق وروده من احد العملاء ولم تقم الشركة بإجراء أي قيد يثبت ذلك.

في ضوء تلك المعلومات يمكن إعداد مذكرة تسوية البنك في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ على النحو التالي:-

مذكرة تسوية البنك

لشركة السلام

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦

البيان			المبلغ
رصيد حساب البنك من واقع دفاتر الشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦			**٤٠٠٠٠**
يضاف			
ورقة قبض محصلة لحساب الشركة بواسطة البنك			**١٠٠٠**
			٤١٠٠٠
يطرح			
مصاريف عمولة البنك	**٥٠**		
شيك مرفوض من أحد عملاء الشركة	**٢٠٠**		
خطأ في شيك رقم ١٠٠٤١٢ (٥٢٠ – ٢٥٠ = ٢٧٠) يؤدي إلى نقص المدفوعات بمبلغ ٢٧٠ وبالتالي يؤدي لزيادة رصيد حساب البنك بدفاتر الشركة	**٢٧٠**		**(٥٢٠)**
	الرصيد بعد التسوية		**٤٠٤٨٠**
الرصيد من واقع كشف حساب البنك			**٣٨٤٨٠**
يضاف:		**+**	
إيداعات لم تسجل بواسطة البنك			**٥٠٠٠**
			٤٣٤٨٠
يطرح:			
شيكات مسحوبة بمعرفة الشركة			
رقم الشيك	**المبلغ**		
١٠٠١٩٠	**٣٠٠**		
١٠٠٢١٥	**٥٠٠**		
١٠٠٤٠٠	**٢٠٠**	**(-)**	
١٠٠٤٢٠	**٢٠٠٠**		**٣٠٠٠**
الرصيد بعد التسوية (وهو مطابق للرصيد الموضح عالية			**٤٠٤٨٠**

يتضح من استقراء مذكرة التسوية السابقة أن الرصيد الصحيح لحساب البنك الواجب أن يظهر بالميزانية في ٣١ ديسمبر بمبلغ ٤٠٤٨٠ وهذا الرصيد يختلف عن رصيد النقدية الذي يظهر في كل من دفاتر الشركة وكشف حساب

البنك. ويرجع ذلك الفرق إلى عدم تعديل دفاتر الشركة بالعناصر التي لم تؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى الخطأ الذي تم اكتشافه (٢٧٠ج).

تحديث وتعديل دفاتر الشركة بعد إعداد مذكرة التسوية

Adjusting the Books After Reconciliation

تتمثل الخطوة الأخيرة في تسوية كشف حساب البنك في تحديد دفاتر وسجلات الشركة وتعديلها بأية عمليات خاصة بالنقدية لم يتم تسجيلها. وعند تسوية كشف حساب البنك تمثل كل تسوية للرصيد الذي بدفاتر الشركة تحصيلا أو سدادا للنقدية لم يتم تسجيلها في الحسابات الخاصة بالشركة لذلك يجب تسجيل كافة العناصر والبنود السابقة.

وحتى تكون دفاتر الشركة سليمة يتعين عليها أن تعكس الواقع وتأسيسا على ذلك يتم إجراء أربعة قيود لمعالجة العناصر الأربعة التي أدت إلى وجود فرق بين رصيد دفاتر الشركة ومقداره ٤٠٠٠٠ جنية، والرصيد المعدل الذي كشفت عنه مذكرة التسوية ومقداره ٤٠٤٨٠ جنية على النحو التالي:-

١٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض
		(إثبات أوراق القبض المحصلة عن طريق البنك)
٥٠		من حـ/ مصروفات متنوعة
	٥٠	إلى حـ/ النقدية
		(إثبات مصاريف وعمولة البنك)
٢٠٠٠		من حـ/ العملاء
	٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		(إثبات الشيك المرفوض من العميل والمرتجع من البنك لعدم تحصيله

٢٧٠	٢٧٠	من حـ/ مصروفات التليفون إلى حـ/ النقدية **إثبات تصحيح خطأ في الشيك رقم ١٠٠٤١٢ والمتعلق بسداد فاتورة التليفون وقدرها ٥٢٠ والذي سبق تسجيله بمبلغ ٢٥٠ج**

ولا شك أن ترحيل تلك المبالغ لدفتر النقدية يترتب عليه أن يكون رصيد النقدية بمبلغ ٤٠٤٨٠ جنية وهو نفس الرصيد الصحيح الذي أظهرته مذكرة التسوية.

مثال

فيما يلي البيانات المتاحة عن تسوية كشف البنك الخاص بشركة مصر القابضة في ٣١ من ديسمبر ٢٠٠٦.

(١) يظهر رصيد حساب النقدية بدفتر الأستاذ في ٣١ ديسمبر مبلغ ٥٢٧٦٠ جنية بينما يشير كشف البنك بأن الرصيد في نفس التاريخ هو ٤٩٧٣٠ جنية.

(٢) ورد إلى الشركة شيكات من العملاء في ٣١ ديسمبر بمبلغ ٣٩٨٠٠ جنية وأرسلت إلى البنك بالبريد في نفس اليوم لتحصيلها ولذلك لم تظهر ضمن الإيداعات في كشف البنك.

(٣) أفصحت مراجعة الشيكات التي صرفها البنك وجود خطأين في سجلات النقدية الشيك رقم ٩٥٠ بمبلغ ٥٠٥ جنية سجل خطأ في يومية المدفوعات النقدية بمبلغ ٥٥ جنية، والشيك رقم ٩٦٠ بمبلغ ٢٠٥ جنية سجل بمبلغ ٢٥٠ جنية علما بأن الشيك رقم ٩٥٠ تعلق بسداد مصروف إعلان، والشيك رقم ٩٦٠ خاص بشراء معدات مكتبية.

(٤) تضمن كشف البنك شيكا مرتدا بمبلغ ٢٠٠٠ لعدم كفاية رصيد الساحب العميل شركة جارانتي وقد سبق إضافة هذا المبلغ إلى حساب البنك في ٣١ ديسمبر.

(٥) من ضمن الشيكات التي أصدرتها الشركة توجد سبعة شيكات لم تقدم للصرف .

رقم الشيك	المبلغ	رقم الشيك	المبلغ
٩٢٠	٢٥٠٠ جنية	٩٦٣	٧٥٠٠ جنية
٩٥٥	١٥٠٠ جنية	٩٦٥	١٨٠٠٠ جنية
٩٥٦	٢٥٠٠ جنية	٩٧٠	١٠٠٠ جنية
٩٦٢	٧٠٠٠ جنية		

(٦) خصم البنك من حساب الشركة مبلغ ٢٠٠ جنية خطأ مقابل مصروفات البنك.

(٧) أرسلت الشركة إلى البنك ورقة قبض لا تحمل فوائد بمبلغ ١١٠٠ جنية لتحصيلها وقد تلقت الشركة إشعارا من البنك في ٣١ ديسمبر يفيد بتحصيل القيمة فعلا وإضافتها لحساب الشركة بعد خصم ١٠ جنية مصروفات تحصيل هذا ولم تسجل عملية إرسال الورقة إلى البنك بدفاتر الشركة.

(٨) أرفق بكشف البنك إشعار خصم بمبلغ ٢٠ جنية كمصروفات مقابل طبع دفاتر شيكات باسم الشركة.

المطلوب:

(A) إعداد تسوية البنك في ٣١ ديسمبر.

(B) إجراء قيود اليومية المطلوبة في ٣١ ديسمبر حتى تعكس سجلات الشركة كل العمليات النقدية حتى ذلك التاريخ استخدم قيد يومية واحدا لتسجيل كل الزيادات في حساب النقدية، وقيد يومية لتسجيل كل التخفيضات.

A- تسوية البنك:

شركة مصر القابضة

تسوية البنك

	جنية	جنية	جنية
رصيد دفاتر الشركة في ٣١ ديسمبر			٥٢٧٦٠
يضاف: خطأ في تسجيل الشيك رقم ٩٦٠ المتعلق بشراء معدات مكتبية			
المبلغ المسجل خطأ	٢٥٠		
المبلغ الصحيح	٢٠٥	٤٥	
ورقة قبض محصلة بمعرفة البنك	١١٠٠		
يطرح مصاريف تحصيل	١٠	١٠٩٠	١١٣٥
جملة فرعية			٥٣٨٩٥
يطرح: خطأ في تسجيل الشيك رقم ٩٥٠ الخاص بمصروف إعلان المبلغ الصحيح	٥٠٥		
المبلغ الخطأ	٥٥	٤٥٠	
شيك مرتد لعدم كفاية الرصيد		٢٠٠٠	
مصروفات طباعة شيكات		٢٠	٢٤٧٠
الرصيد المعدل			٥١٤٢٥
رصيد كشف البنك في ٣١ ديسمبر			٤٩٧٣٠
يضاف إيداع يوم ٣١ ديسمبر ولم يسجل بمعرفة البنك		٣٩٨٠٠	
مصروفات بنك خصمت خطأ من حساب الشركة		٢٠٠	٤٠٠٠٠
			٨٩٧٣٠
يطرح شيكات تحت الصرف في ٣١ ديسمبر			
رقم ٩٢٠	٢٥٠٠		
رقم ٩٥٥	١٥٠٠		
٩٥٠	٢٥٠٠		
٩٦٢	٧٠٠٠		
٩٦٣	٧٥٠٠		
٩٦٥	١٨٠٠٠		

	٩٧٠	١٠٠٠	٤٠٠٠٠
الرصيد المعدل (مطابق)			٤٩٧٣٠

B- القيود في اليومية العامة

		من مذكورين
١١٣٥		**حـ/ النقدية**
١٠		**حـ/ مصروفات متنوعة**
		إلى مذكورين
	٤٥	**حـ/ معدات مكتبية**
	١١٠٠	**حـ/ أوراق قبض**

تسجيل الزيادة في حساب النقدية طبقا لما جاء بكشف التسوية

		من مذكورين
٤٥٠		**حـ/ مصروف إعلان**
٢٠		**حـ/ مصروفات متنوعة**
٢٠٠٠		**حـ/ العملاء (العميل جارانتي)**
	٢٤٧٠	**إلى حـ/ النقدية**
		تسجيل النقدية في حساب التخفيضات في حساب النقدية طبقا لما جاء بكشف التسوية

٣/٤ المحاسبة عن الأوراق المالية القابلة للتداول

Accounting For Marketable Securities

١/٣/٤ طبيعة الأوراق المالية القابلة للتداول

يشير مصطلح الأوراق المالية القابلة للتداول إلى الأسهم والسندات التي تصدرها الشركات المساهمة المقيدة والمسجلة في سوق الأوراق المالية كما يتضمن المصطلح أيضا السندات التي تصدرها الحكومة[١٢]

ويتسم الاستثمار في تلك الأوراق بأنها أصول سائلة يمكن بيعها في سوق الأوراق المالية بسرعة، وهي تعد المصدر الثاني للنقدية، حيث يمكن للمنشأة

[١٢] سوق الأوراق المالية Securities Exchange مصطلح يشير إلى الأسواق المنظمة التي تخصص لتداول الأوراق المالية على سبيل المثال بورصة الأوراق المالية في نيويورك وهو المكان الذي يمكن لأي مستثمر أن يتعامل فيه في الأوراق المالية المدرجة بالسوق سواء بالبيع أو الشراء عن طريق إحدى شركات السمسرة المرخص لها بالمزاولة والتي تعد وكيلا عن المستثمر وتتفاوض بالنيابة عنه مع الأطراف الأخرى في السوق لبيع أو شراء أوراق مالية لصالح المستثمر بأسعار السوق الجارية للأوراق المالية موضع التعامل.

تحويل تلك الأوراق إلى نقدية بسرعة إذا احتاجت لنقود لتمويل أغراضها وقد تتميز تلك الأوراق عن النقدية نتيجة للفوائد أو التوزيعات التي تنتج عنها.

وفي حالة امتلاك أنواع مختلفة من الأوراق المالية التي تخص شركات تنتمي لصناعات مختلفة يتم إطلاق مصطلح محفظة الاستثمار **Investment Portfolio** عليها والتي تقوم أساسا على التنويع **Diversification** من أجل تخفيض المخاطر وتعظيم العائد منها.

وغنى عن القول فإن الأسهم التي يتم امتلاكها في شركة معينة لأغراض التأثير أو الرقابة على أنشطتها لا تعتبر من الأوراق المالية القابلة للتداول لأن امتلاك عدد كبير من أسهم رأس مال شركة معينة تؤدي إلى نشأة علاقة هامة بين الشركة المستثمرة والشركة المصدرة لتلك الأسهم وبيعها سوف يؤثر حتما على تلك العلاقة.

وعموما تلتزم الشركات المدرج أسهمها في أسواق الأوراق المالية بإرسال تقارير مالية إلى مساهميها توضح حالتها المالية ونتائج أعمالها. ويتضمن التعهد الافصاح العام عن القوائم المالية بنشرها على الجمهور. ويوجد في الولايات المتحدة الأمريكية هيئة حكومية تشرف على أسواق تداول الأوراق المالية **.SEC**

٢/٣/٤ معالجة الأوراق المالية القابلة للتداول كأصل متداول

يتم تبويب الأوراق المالية القابلة للتداول ضمن الأصول المتداولة في الميزانية على النحو التالي:-

الأصول المتداولة		
النقدية		**١٠٠٠٠٠**
الأوراق المالية		**٥٠٠٠٠٠**
مقومة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل		

وقد أشار التقرير رقم ١٢ الصادر عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن الأوراق المالية يتم تبويبها في مجموعتين:-

المجموعة الأولى: الاستثمارات المؤقتة وتبوب كأصول متداولة

المجموعة الثانية: الاستثمارات طويلة الأجل وتبوب كأصول طويلة الأجل

٣/٣/٤ تسجيل الاستثمارات في الأوراق المالية

Recording Investments in Marketable Securities

الاستثمارات في الأسهم والسندات

Investments in Bonds and in Stocks

يتم تسجيل مشتريات الأوراق المالية بسعر الشراء متضمنا عمولة السمسرة وأي مصروفات أخرى. وعادة ما يتم إمساك دفتر أستاذ فرعي يوضح تاريخ الحصول على كل استثمار وتكلفته الإجمالية وبيان عدد الأسهم أو السندات المملوكة، وتكلفة كل سهم أو كل سند، كما يوفر ذلك الدفتر أيضا معلومات هامة لتحديد الأرباح والخسائر المرتبطة ببيع أي استثمار في الأسهم أو السندات.

ويتعين التمييز بين الاستثمار في السندات والاستثمار في الأسهم، حيث أن الفوائد على السندات تستحق يوميا وبالتالي يدفع مشتري السندات الفوائد المستحقة منذ تاريخ دفع أخر فائدة نصف سنوية حتى تاريخ الشراء، وحيث تسجل تلك الفائدة بصفة مستقلة عن تكلفة الحصول على السندات. للتوضيح إذا تم شراء السندات بين تاريخي دفع الفائدة فإن المشتري يدفع سعر السوق المعلن

للسند بالإضافة إلى الفائدة المستحقة منذ أخر تاريخ لدفع الفائدة ولذلك يجعل حساب فوائد السندات تحت التحصيل مدينا بمبلغ الفائدة المدفوع عند الشراء أما في حالة الاستثمار في أسهم لا تستحق توزيعات ولذلك يتم تسجيل كافة التكلفة المدفوعة في حساب واحد هو حساب الأوراق المالية.

الدخل من الاستثمارات في السندات والأسهم

Income on Investments in Bonds and in Stock

الدخل من الاستثمارات في السندات

يساوي مبلغ الفائدة الذي يدفع لحملة السندات نسبة مئوية من القيمة الاسمية للسندات. للتوضيح فإن مالك السند الذي يحمل ألف سند بفائدة ١٠% يحصل على فائدة مقدارها ١٠٠٠٠ جنية سنويا إذا كانت القيمة الاسمية للسندات ١٠٠ جنية، وحيث أن فائدة السندات عادة ما تستحق كل نصف سنة فعندئذ يحصل حامل السند على ٥٠٠٠ جنية كل ٦ شهور. ولتوضيح القيود المحاسبية عن الاستثمار في سندات يفترض أنه في أول أغسطس ٢٠٠٦ اشترت احد الشركات ١٠٠ سند بمعدل فائدة ٩% وتبلغ القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ جنية، وتدفع الفوائد في أول يونيو وأول ديسمبر. وقد اشترى المستثمر السندات في أول أغسطس بسعر ٩٥٠ جنية للسند (أي ما يعادل ٩٥% من القيمة الاسمية) بالإضافة إلى ١٠٠ جنية عمولة سمسرة والفائدة المستحقة عن شهرين ومقدارها (١٠٠٠٠٠ × ٩% × $\frac{2}{12}$ = ١٥٠٠ جنية). وعندئذ يجري قيد ذلك الاستثمار في الأول من أغسطس على النحو التالي:-

٩٥١٠٠ ١٥٠٠	 ٩٦٦٠٠	**من مذكورين** حـ/ الاستثمارات في الأوراق المالية حـ/ فوائد السندات تحت التحصيل إلى حـ/ النقدية شراء عدد ١٠٠ سند بفائدة ١٠% بسعر ٩٥٠ج للسند بالإضافة إلى عمولة سمسرة مقدارها ١٠٠ جنية والفائدة المستحقة عن شهرين.

٤٥٠٠	 ١٥٠٠ ٣٠٠٠	من حـ/ النقدية **إلى مذكورين** حـ/ فوائد السندات تحت التحصيل حـ/ إيراد فوائد السندات الفائدة نصف السنوية على السندات

وجدير بالبيان فقد تم حل حساب إيراد الفوائد دائنا بملغ ٣٠٠٠ جنية وهذا المبلغ يمثل الربح الفعلي عن فترة الأشهر الأربعة التي امتلك فيها المستثمر تلك السندات (١٠٠٠٠٠ × ٩% × $\frac{4}{12}$ = ٣٠٠٠ جنية)، فإذا كانت السجلات المحاسبية للشركة ممسوكة على أساس أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام عندئذ يجب إجراء قيد من كل عام، وعندئذ يجب إجراء قيد تسوية في ١٢/٣١ لتسجيل السندات المستحقة من الأول من ديسمبر على النحو التالي:

٧٥٠	 ٧٥٠	من حـ/ فوائد السندات تحت التحصيل الى حـ/ إيرادات فوائد السندات إثبات استحقاق فوائد السندات عن شهر واحد (ديسمبر) (١٠٠٠٠٠ × ٩% × $\frac{1}{12}$ = ٧٥٠جنية)

ولن يتم تحصيل فوائد السندات في ٣١ ديسمبر ومقدارها ٧٥٠ جنية الا في التاريخ التالي لدفع الفائدة نصف السنوية وهو سيكون الأول من يونيو في السنة التالية، وفي تلك الحالة سيكون القيد على النحو التالي:-

٤٥٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٧٥٠	حـ/ فوائد السندات تحت التحصيل
	٣٧٥٠	حـ/ إيراد فوائد السندات
		تسجيل تحصيل الفائدة نصف السنوية على السندات

الدخل من الاستثمارات في الأسهم

عادة ما يصعب التنبؤ بتوزيعات الأرباح على الأسهم (حيث يتوقف ذلك الأمر على عديد من الأمور منها تحقيق الشركة للأرباح، ومقدار تلك الأرباح وسياسات الإدارة بشأن توزيع تلك الأرباح) ولذلك لا يتم الاعتراف بالإيراد من الأسهم إلا بعد حصول الشركة المستثمرة في الأسهم على شيك بالتوزيعات، وعند الحصول على ذلك الشيك يتم إثبات قيد الدخل على النحو التالي:-

١٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ الإيرادات من توزيعات الأسهم

تسجيل المكاسب والخسائر من بيع الأوراق المالية

Recording Gains and Losses From Sale of Securities

بيع الاستثمارات في شكل أسهم

يتم تسجيل عملية بيع الاستثمارات في شكل أسهم في دفاتر اليومية على النحو التالي:-

A- **في حالة وجود خسائر بيع**

		من مذكورين
١٤٠٠٠		حـ/ النقدية
١٠٠٠		حـ/ خسائر بيع الأوراق المالية
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ الأوراق المالية
		(إثبات عملية بيع الاستثمارات في شكل أسهم بخسارة)

B- **في حالة وجود مكاسب بيع**

١٦٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	١٠٠٠	حـ/ مكاسب بيع أوراق مالية
	١٥٠٠٠	حـ/ الأوراق المالية
		(إثبات عملية بيع الاستثمارات في شكل أسهم بمكاسب)

في ظل بيانات المثالين السابقين يتم جعل حساب النقدية مدينا بالمبلغ المحصل بينما يتم إثبات حساب الأوراق المالية دائنا بتكلفة الأسهم المباعة.

وعند وجود فرق بن المحصل من البيع وتكلفة الاستثمار يتم مواجهة موقفين هما:-

الأول: في حالة الفرق بخسارة بتم جعل حساب خسائر بيع الأسهم مدينا.

الثاني: في حالة الفرق بمكاسب يتم جعل حساب مكاسب بيع الأسهم دائنا.

بيع الاستثمارات في شكل سندات

عند تسجيل عملية بيع الاستثمارات في شكل سندات في تاريخ البيع يتعين الاعتراف بأي فائدة تكون قد استحقت منذ أخر تاريخ لدفع الفائدة (أو في نهاية العام) وللتوضيح يفترض أن الشركة قد اشترت ١٠٠ سند بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية ثم قامت ببيعها بمبلغ ٩٩٠٠٠ جنية، وكانت الفوائد المستحقة ١٠٠٠ جنية، وعمولة البيع ١٠٠ جنية. يتم تسجيل القيود على النحو التالي:-

من مذكورين		
حـ/ النقدية		٩٩٩٠٠
حـ/ خسائر بيع الأوراق المالية (١٠٠٠ + ١٠٠)		١٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ الأوراق المالية (سندات)	١٠٠٠٠٠	
حـ/ إيراد فوائد سندات	١٠٠٠	
إثبات بيع ١٠٠ سند بسعر السند ٩٩٠ جنية وفائدة مستحقة ١٠٠٠ جنية مطروحا منها عمولة سمسرة بمبلغ ١٠٠ جنية.		

تقويم الأوراق المالية Valuation of Marketable Securities

تقويم السندات

قد يتغير سعر السند في السوق بين يوم إلى أخر، إلا أنه يتوقع أن يتساوى سعر السند في السوق مع قيمته المستحقة (القيمة المستحقة للسند) في تاريخ استرداده.

وتعتبر السندات بمثابة صكوك مديونية **Debt Securities** وتختلف معايير التقويم حسب ظهور السندات كأصل قصير الأجل أو كاستثمار طويل الأجل حيث تظهر الاستثمارات قصيرة الأجل في شكل سندات بالسجلات المحاسبية حسب تكلفتها، ويتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر عند بيع تلك الاستثمارات أما إذا ظهرت كاستثمار طويل الأجل وكان الفرق بين تكلفة الاستثمار والقمة الاستردادية (الاسمية) كبيرا سيصبح تقويم الاستثمار أمرا معقدا[١٣] .

تقويم الأسهم

---

[١٣] القارئ الذي يرغب في مزيد من التفصيل عن تقديم السندات كاستثمارات طويلة الأجل يمكنه الرجوع إلى :-

- د. أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة عن الأسهم والسندات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.

بصفة عامة ليس للأسهم تاريخ محدد لاستردادها على اعتبار أنها صكوك ملكية **Equity Securities** ومن ثم فليس لها قيمة استردادية، وعندما تنخفض أسعار الأسهم في السوق فليس هناك سبيل للتأكد بأن هذا الانخفاض مؤقت أو دائم فقد ترتفع أو تنخفض القيمة السوقية للأسهم بدرجة كبيرة خلال الفترة المحاسبية.

وسوف يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع الأسهم إذا ما تم التصرف فيها بسعر يزيد أو يقل عن تكلفتها، أما إذا ما تم الاحتفاظ بتلك الأسهم وحدث تغير ملحوظ في قيمتها السوقية فسوف يتم تقويمها في الميزانية بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل **Lower – of – Cost – or Market (LCM)** طبقا لتقرير مجلس معايير الأوراق المالية رقم (١٢)، وتأسيسا على ذلك يتم الاعتراف بالخسائر عند انخفاض سعر السوق مع عدم الاعتراف بالمكاسب في حالة ارتفاع سعر السوق.

فتطبيقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل يتم مقارنة التكلفة الإجمالية للأسهم القابلة للتداول الموجودة بمحفظة الأوراق المالية مع قيمتها السوقية، ويستخدم المبلغ الأقل أساسا للتقويم في الميزانية فإذا ما كانت القيمة السوقية لمحتويات المحفظة أقل من التكلفة يتم إجراء قيد لتخفيض المحفظة حتى يتساوى مع القيمة السوقية الجارية للاعتراف بالخسائر غير المحققة، وعادة ما يتم إجراء تسوية في نهاية الفترة المحاسبية حتى تظهر الاستثمارات وفقا للقيمة السوقية في تاريخ إعداد الميزانية.

للتوضيح يفترض البيانات التالية الخاصة بمحفظة الاستثمارات في الأوراق المالية الخاصة بشركة السلام في ٢٠٠٦/١٢/٣١:-

	التكلفة	القيمة السوقية
أسهم رأس مال الشركة x١	٢٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
أسهم رأس مال الشركة x٢	١٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
أسهم رأس مال الشركة x٣	٣٠٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠
	٦٠٠٠٠٠	٥٧٠٠٠٠

باستقراء ما تقدم يتضح أن إجمالي القيمة السوقية للأوراق المالية أقل من التكلفة التي تحملتها شركة السلام، ولذلك يتعين تقويم الاستثمارات في الميزانية بالمبلغ الأقل وهو مبلغ ٤٨٠٠٠٠ جنية، وهذا يعني أن هناك خسائر غير محققة ولذلك إجراء قيد تسوية لتخفيض مخصص هبوط قيمة الأوراق المالية أو التخلص منه باعتباره استدراكا للخسائر غير المحققة.

وللتوضيح يفترض زيادة القيمة السوقية للأوراق المالية الموجودة في محفظة شركة السلام في نهاية عام ٢٠٠٧ بمقدار يزيد عن التكلفة، وطالما أن القيمة السوقية لم تعد أقل من التكلفة فلا حاجة للإبقاء على الرصيد الدائن في حساب مخصص هبوط قيمة الأوراق المالية ومقداره ٣٠٠٠٠ جنية، فعندئذ يجب إجراء القيد التالي للتخلص من حساب المخصص على النحو التالي:-

٣٠٠٠٠		من حـ/ مخصص هبوط قيمة الأوراق المالية
	٣٠٠٠٠	إلى حـ/ الخسائر المستدركة من هبوط قيمة الأوراق المالية
		(إثبات إلغاء مخصص هبوط قيمة الأوراق المالية نتيجة ارتفاع القيمة السوقية عن التكلفة)

وغنى عن البيان عند تخفيض الأوراق المالية طبقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لا يجب زيادة قيمتها بأكثر من التكلفة في حالة ارتفاع سعرها في السوق مرة أخرى.

وحيث أن مخصص الهبوط يعتمد على المقارنة بين جملة تكلفة محفظة الأوراق المالية والقيمة السوقية فإنه لا يمكن الربط بصفة مباشرة بين المخصص وكل استثمار على حدة، فمخصص التقويم يخفض القيمة الإجمالية للمحفظة ولكنه لا يؤثر على قيمة كل استثمار بصفة مستقلة. وتطبيقا لذلك لا تؤثر تسويات التكلفة أو السوق أيهما أقل على المكاسب أو الخسائر المحققة فعلا عند بيع استثمار معين. فالأرباح أو الخسائر المحققة من البيع تحدد بمقارنة تكلفة الأوراق المالية (بغض النظر عن تسويات التكلفة أو السوق أيهما أقل) مع سعر بيعها.

العرض والافصاح عن الأوراق المالية في القوائم المالية

Presentation and Disclosure of Marketable Securities

لا تعتبر المكاسب والخسائر الناتجة من بيع الاستثمارات وكذلك إيرادات فوائد السندات أو إيراد توزيعات الأسهم من مكونات دخل العمليات، ولذلك يتعين عرض تلك العناصر والإفصاح عنها بصفة مستقلة في قائمة الدخل بعد تحديد دخل العمليات.

وعادة ما يتم تبويب الأوراق المالية كأصول متداولة داخل الميزانية إلا أنها قد تبوب كاستثمارات طويلة الأجل إذا ما كانت الشركة تستهدف حيازة الأوراق المالية لفترة أطول من سنة واحدة. ويتم تقويم تلك الأوراق المالية بالتكلفة أو السوق أيهما أقل بشرط ألا يكون الاستثمار طويل الأجل بغرض السيطرة.

ويتوقف عرض المكاسب والخسائر المحققة من تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل والإفصاح عنها على ما إذا كانت الأوراق المالية استثمارات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل على النحو التالي:

- إذا كانت الاستثمارات قصيرة الأجل يتم أقفال الخسائر غير المحققة في ملخص الدخل مع عناصر دخل الاستثمار الأخرى.

- إذا كانت الاستثمارات طويلة الأجل يتم إظهار تلك الخسائر مطروحة من حقوق الملكية بالميزانية باعتبار أن الشركة لم تقم باقتناء تلك الأوراق بهدف إعادة بيعها في المستقبل القريب.

٤/٤ المحاسبة عن حسابات المدينين

Accounting For Receivables and Note Receivable

١/٤/٤ طبيعة حسابات المدينين **The Nature of Receivables**

تمثل حسابات المدينين كأحد الأدوات المالية (كالنقدية) مطالبات تحتفظ بها الشركة على عملائها أو غيرهم وبذلك فهي تستوفى تعريف الأدوات المالية باعتبارها عقد يعطى لصاحبه الحق في استلام أصل مالي من أصول المنشأة، فرصيد العملاء يعد حق للمنشأة على الغير سوف يتحول إلى نقدية ويمكن تصنيف تلك الحسابات على النحو التالي:

١- حسابات مدينين متداولة أو غير متداولة **Current / Non Current**

A- تتسم حسابات المدينين المتداولة بأنها قصيرة الأجل حيث يتوقع تحصيلها خلال سنة أو دورة التشغيل الجارية أيهما أطول.

B- أما حسابات المدينين غير المتداولة فإنها تتسم بأنها طويلة الأجل.

٢- حسابات مدينين تجارية أو غير تجارية **Trade/ Non trade**

A- تعد حسابات المدينين التجارية بأنها مبالغ مستحقة على العملاء نظير سلع مباعة أو خدمات مقدمة لهم كجزء من العمليات التشغيلية العادية.

وتبوب حسابات المدينين التجارية إلى:-

١- حسابات مدينين **Accounts Receivables**

٢- أوراق قبض **Notes Receivables**

حيث تشير حسابات المدينين في وعود شفوية من المشتري بسداد مقابل السلع والخدمات المباعة وعادة ما تحصل خلال فترة تتراوح ما بين شهر إلى شهرين. فهي حسابات تنتج من الائتمان قصير الأجل.

أما حسابات أوراق القبض فإنها تعبر عن وعودا مكتوبة بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ محدد في المستقبل، فهي تتنتج عن صفقات البيع أو التمويل وقد تكون أوراق قبض قصيرة أو أوراق قبض طويلة الأجل.

B- بينما تنتج حسابات المدينين غير التجارية من عدد كبير من المعاملات يمكن تصنيفها والتقرير عنها كبنود منفصلة بالميزانية. وهي قد

تكون وعودا مكتوبة سواء يتم سدادها أو تسليمها وكأمثلة عليها:-

- السلف المقدمة للموظفين والعاملين.
- التأمينات الخاصة بتغطية خسائر أو أضرار محتملة.
- التأمينات الخاصة بضمان السداد.
- التوزيعات والفوائد المستحقة.
- المطالبات الخاصة بالشركة لدى شركات التأمين عن الأضرار التي لحقت بالشركة أو من تقاضيهم الشركة بأحكام قضائية أو الجهات الحكومية عن الضرائب المطلوب استردادها أو متعهدي النقل عن البضائع المفقودة.

وتتمثل المشاكل المحاسبية الأساسية المتعلقة بحسابات المدينين في مشاكل الاعتراف والتقييم والتسوية أو التصرف.

٢/٤/٤ الاعتراف المحاسبي بحسابات المدينين

Recognition of Accounts Receivable

تتمثل قيمة حسابات المدينين في تلك القيمة التي يعترف بها في سعر التبادل من واقع الفاتورة بين طرفين وهي القيمة المستحقة على المدين – عميل أو مقترض.

فتنشأ الحقوق المالية على حسابات المدينين والعملاء ويتم الاعتراف بها من لحظة انتقال ملكية البضاعة المباعة أو لحظة أداء الخدمة حيث بتحرير الفاتورة وإتاحة السلع وأداء الخدمات يتم الاعتراف بقيمة حسابات المدينين بجعلها مدينة وجعل حسابات الإيرادات دائنة.

ولا شك فإن هناك حاجة لجرد وتسوية لحسابات المدينين لأغراض تطبيق مبدأ مقابلة الفترة بمصروفاتها، وتقويم أرصدة حسابات المدينين على أساس صافي القيمة القابلة للتحقيق.

وهناك عاملان يؤديان إلى تعقيد عملية قياس سعر التبادل هما:-

A- وجود خصومات نقدية أو تجارية.

B- طول الفترة بين تاريخ البيع وتاريخ الاستحقاق (عامل الفائدة).

A– الخصومات النقدية أو التجارية Cash or Trade Discounts

١– الخصومات التجارية

تستخدم الخصومات التجارية عادة لتجنب إجراء تغييرات مستمرة في قوائم الأسعار المقررة للعملاء. وقد تستخدم المنشأة أسعار مختلفة نتيجة اختلاف الكميات المشتراة أو لرغبة المنشأة في إخفاء السعر الحقيقي عن المنافسين .

وتأخذ الخصومات التجارية عادة شكل أو صورة النسبة المئوية على سبيل المثال كأن تكون سعر خدمة النقل السياحي في اليوم ٤٠٠ جنية وتعطى المنشأة خصم تجاري ٢٥% وفي ظل ذلك الموقف يتم تسجيل مبلغ ٣٠٠ جنية فقط في الفاتورة (حسابات المدينين). فعادة ما تكون الممارسة أن يتم استقطاع الخصم من السعر الوارد بالفاتورة ويتم تحميل حسابات المدينين بصافي القيمة.

٢- الخصومات النقدية

عادة ما تقدم المنشأة الخصومات النقدية للتشجيع على السداد النقدي السريع. وغالبا ما تأخذ الممارسة الصورة التالية: ١٥/٥ ، N/٣٠ (بمعنى خصم نقدي ٥% إذا تم السداد خلال ١٥ يوم ويستحق المبلغ الإجمالي بعد ٣٠ يوم).

وبصفة عامة توجد طريقتان يمكن استخدامهما في تسجيل المبيعات والخصومات المرتبطة بها هما:-

A- الطريقة الإجمالية

حيث يتم إثبات حسابات المدينين والمبيعات بالقيمة الإجمالية، وفي ظل تلك الطريقة لا يتم الاعتراف بخصومات المبيعات بالدفاتر إلا عند السداد خلال فترة الخصم. وبالتالي يتم إظهار خصومات المبيعات في قائمة الدخل كتخفيض للمبيعات لتحديد صافي المبيعات.

ففي ظل الطريقة الإجمالية يجب التقرير عن خصومات المبيعات كتخفيض من المبيعات في قائمة الدخل.

B- الطريقة الصافية

حيث يتم تسجيل المبيعات وحسابات المدينين بالصافي على أن تضاف أية خصومات ضائعة على الشركة بعد ذلك للجانب المدين من حسابات المدينين وللجانب الدائن من حساب خصومات نقدية مضاعة.

أي في ظل الطريقة الصافية يجب معالجة خصومات المبيعات المضاعة كأحد بنود الإيرادات الأخرى.

للتوضيح يفترض المثال التالي والذي يبين تحليل مقارنة للطريقتين:-
بافتراض أن هناك مبيعات أجلة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية بشرط ١٥/٥ ، ن/٣٠ وقد تم تحصيل ٤٠% خلال فترة الخصم، ٦٠% بعد فترة الخصم.

A- الطريقة الإجمالية

منه	له	البيان
١٠٠٠٠٠		من حـ/ حسابات المدينين
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		١
		من مذكورين
٣٨٠٠٠		حـ/ النقدية
		حـ/ خصومات مبيعات
		إلى حـ/ المدينين
		٢
٦٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ حسابات المدينين

B- الطريقة الصافية

منه	له	البيان
٩٥٠٠٠٠		من حـ/ حسابات المدينين
	٩٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		١
٣٨٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٣٨٠٠٠	إلى حـ/ حسابات المدينين
		٢
٣٠٠٠		من حـ/ حسابات المدينين
	٣٠٠٠	إلى حـ/ خصومات مبيعات مضاعة
٦٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ حسابات المدينين

وجدير بالذكر نادرا ما تستخدم طريقة الصافي من الناحية العملية لأنها تتطلب مزيد من التحليل وعمليات إمساك الدفاتر، لأنها تتطلب إجراء قيود تسوية لإضافة خصومات المبيعات المضاعة إلى حسابات المدينين التي تجاوزت فترة الخصم.

B– طول الفترة من تاريخ البيع وتاريخ الاستحقاق (عدم الاعتراف بعنصر الفائدة)

نظريا يتعين قياس حسابات المدينين على أساس القيمة الحالية لها ، بمعنى القيمة المخصومة للتدفقات النقدية التي يتوقع تحصيلها في المستقبل.

فعندما يلزم مرور فترة قبل التمكن من تحصيل النقدية المتوقعة فإن قيمة حسابات المدينين لا تساوي المبلغ المحصل في النهاية.

للتوضيح في ظل بيانات المثال السابق فإن مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية قيمة المطالبة المستحقة بعد شهر عندما يتم تحصيله فإن ذلك المبلغ الذي سيحصل

ليس هو نفس المبلغ الذي يتم تحصيله الآن، وبالتالي كان يتعين تحصيل إيراد فائدة يمثل الفرق بين القيمتين.

إلا أن للاعتبارات العملية عادة ما يتم تجاهل عنصر الفائدة في حسابات المدينين **Non – Recognition of Interest** حيث تشير النشرات المهنية إلى أنها تستبعد من اعتبارات القيمة الحالية حسابات المدينين الناتجة من معاملات مع العملاء في سياق النشاط العادي التي تستحق في فترة لا تتجاوز سنة عادة.

٣/٤/٤ التقويم المحاسبي لحسابات المدينين

Valuation of Accounts Receivable

يواجه المحاسبون عند التقرير عن حسابات المدينين بقيمتها الاسمية – أو قيمتها المستحقة مشكلتي التبويب والتقويم في قائمة المركز المالي (الميزانية).

وإذا كان التبويب **Classification** يتضمن تحديد الفترة الزمنية لكل حساب من حسابات المدينين، حيث تبوب حسابات المدينين التي ينتظر تحصيلها خلال سنة أو دورة التشغيل أيهما أطول كأصول متداولة، في حين يتم تبويب حسابات المدينين الأخرى ضمن الأصول طويل الأجل.

أما مشكلة تقويم حسابات المدينين فإنها تعتبر أكثر تعقيدا نسبيا حيث يتم تقويم حسابات المدينين قصيرة الأجل على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق **Net Realizable Value** (والتي تعبر عن صافي المقدار المتوقع تحصيله نقدا والذي لا يتساوى بالضرورة مع المقدار الواجب التحصيل قانونا) ويتطلب تحديد تلك القيمة تقدير كل من:-

- تحديد حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها.
- تقدير أي مردودات أو مسموحات تمنحها الشركة.

١– تحديد حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها

Determination of Uncollectible Accounts Receivable

عادة ما يصاحب المبيعات الأجلة أو حسابات المدينين احتمال حقيقي بعدم تحصيلها بعد ذلك. ولا شك أن ذلك يمثل خسارة في الإيراد ويتطلب الإجراء المحاسبي السليم أخذ ذلك التخفيض في حسابات المدينين الأصلية في الحسبان مع إجراء تخفيض مناظر في الدخل وحقوق الملكية.

وتتمثل المشكلة العامة في تسجيل حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها في تحديد الوقت الذي يتم فيه تسجيل تلك الخسارة، وبصفة عامة توجد طريقتان يمكن استخدامهما هما طريقة التخفيض المباشر، وطريقة المخصص.

A– طريقة التخفيض المباشر Direct Write of Method

تقوم طريقة التخفيض المباشر (أو ما يطلق عليها بطريقة الاستبعاد أو الشطب المباشر) بتسجيل الديون المعدومة في السنة التي يتحدد فيها أن أحد حسابات المدينين لا يمكن تحصيله. وبالتالي لا يتم إجراء أي قيود حتى يتم التأكد من أن حساب معين قد أصبح غير قابل للتحصيل. وعندئذ تسجل الخسارة بالقيد التالي:

××		من حـ/ مصروفات الديون المعدومة
	××	إلى حـ/ حسابات المدينين

مثال

بلغ رصيد العملاء في ٢٠٠٦/١٢/٣١ لدى منشأة السلام ٢٠٠٠٠٠ جنية، ويتضمن ذلك الرصيد مبلغ ٢٠٠٠ جنية رصيد أحد العملاء الذي أشهر إفلاسه، وقررت إدارة الشركة إعدام ذلك الرصيد.

في هذه الحالة يتم الاعتراف بمصروفات الديون المعدومة في ٢٠٠٦/١٢/٣١ كالتالي:

٢٠٠٠		من حـ/ مصروفات الديون المعدومة ٢٠٠٦/١٢/٣١
	٢٠٠٠	إلى حـ/ إجمالي العملاء
		إثبات إعدام رصيد العميل سليم

ويتم ترحيل طرفي هذا القيد لحسابي إجمالي العملاء ومصروف الديون المعدومة، حيث يتم إقفال رصيد حساب مصروف الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر، يجعل حـ/ الأرباح والخسائر مدينا وحـ/ مصروف الديون المعدومة دائنا كما يلي:

حـ/ إجمالي العملاء

١٠٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	٢٠٠٠	من حـ/ مصروف ديون معدومة	١٢/٣١
			٩٨٠٠٠	رصيد (ميزانية)	١٢/٣١
١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠		

ويظهر قيد إقفال مصروف الديون المعدومة كالتالي:

٢٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	١٢/٣١/ ٢٠٠٦
	٢٠٠٠	إلى حـ/ مصروف الديون المعدومة إقفال رصيد حساب مصروف الديون المعدومة	

ويظهر أثر ما سبق على الميزانية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ كالتالي:

منشأة السلام

منه — **حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١** — **له**

٢٠٠٠	إلى حـ/ مصروف الديون المعدومة		

منشأة السلام

الأصول — **حـ/ الميزانية في ٢٠٠٦/١٢/٣١** — **الالتزامات وحقوق الملاك**

٩٨٠٠٠	**الأصول المتداولة:** **حسابات المدينين**		

تتميز طريقة التخفيض المباشر بالأتي:

١- تسجل تلك الطريقة الحقائق وليس التقديرات. حيث تفترض أن كل عملية بيع أجلة ينتج عنها حسابات مدينين، وأن بعض الأحداث التالية هي التي أدت إلى عدم امكانية تحصيل بعض تلك الحسابات.

٢- تعتبر تلك الطريقة بسيطة وأكثر ملائمة في التطبيق العملي، على الرغم من أن حسابات المدينين لا تفقد قيمتها بصفة عامة في لحظة معينة.

إلا أن تلك الطريقة قد ينتقد استخدامها للأسباب التالية:-

- تلك الطريقة عادة لا تقابل تكاليف الفترة بإيراداتها.

- كما أنه لا ينتج عن تلك الطريقة إدراج حسابات المدينين بالميزانية بقيمتها البيعية المقدرة.

- أن استخدام تلك الطريقة لا يعتبر سليما إلا إذا كان المقدار المشكوك في تحصيله غير هام نسبيا.

للتوضيح يفترض المثال التالي:

يفترض أن العميل في بيانات المثال السابق قد تحسنت أحواله فجأة خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ ورد للمنشأة مبلغ ١٥٠٠ جنية نقدا في ٢٠٠٧/١٢/١ من الرصيد الذي كان مستحقا عليه .

عندئذ يتم الاعتراف بمبلغ ١٥٠٠ جنية إيراد باسم حـ/ ديون معدومة محصلة بجعله دائنا مع جعل حساب إجمالي العملاء مدينا كالتالي:

١٥٠٠		من حـ/ إجمالي العملاء	٢٠٠٧/١٢/١
	١٥٠٠	إلى حـ/ دينون معدومة محصلة	
		إثبات ديون معدومة محصلة بمبلغ ١٥٠٠ جنية.	

ثم يتم إثبات تحصيل المبلغ بجعل حـ/ نقدية بالخزينة مدينا (زيادة أصل) وحـ/ إجمالي العملاء دائنا (نقص أصل) كالتالي:

١٥٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠٠٧/١٢/١
	١٥٠٠	إلى حـ/ إجمالي العملاء	
		إثبات تحصيل مبلغ ١٥٠٠ جنية ديون معدومة محصلة من العميل سليم.	

B– طريقة المخصص Provision or Allowance Method

تعتمد طريقة المخصص على تسجيل المصروفات المقدرة في الفترة المحاسبية التي تمت فيها المبيعات الأجلة. حيث يتم تقدير الحسابات المتوقع عدم تحصيلها على جملة المبيعات الأجلة أو على جملة الحسابات المدينة القائمة، ويتم تسجيل هذا التقدير كمصروف وإجراء تخفيض غير مباشر في حسابات المدينين (بزيادة حساب المخصص) في الفترة التي تسجل فيها المبيعات.

××		من حـ/ قائمة الدخل (مصروف الديون المعدومة)
	××	إلى حـ/ مخصص المدينين المشكوك في تحصيلها

وتتميز تلك الطريقة بالأتي:

١- يجب تسجيل مصروف الديون المعدومة في نفس فترة البيع لتحقيق مقابلة سليمة بين المصروفات والإيرادات وللوصول لقيمة صحيحة لحسابات المدينين.

٢- للتخفيف من وجود التقديرات يمكن عن طريق الخبرة السابقة وظروف السوق وتحليل أرصدة المدينين القائمة في ضوء نسبة مئوية محدودة من الديون المشكوك في تحصيلها والفشل في تحقيق تلك النسبة يعني فقط جزء من المبيعات نتيجة الاعتمادات على سياسات ائتمانية مقيدة.

إلا أنه يعاب على تلك الطريقة أنها لا تعد ملائمة إلا في الحالات التي يحتمل فيها خسارة أصل معين وإمكانية تقدير تلك الخسارة بصورة معقولة.

كيفية تقدير حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها

Determining Allowances For Doubtful Accounts

بصفة عامة توجد طريقتان للوصول إلى تقديرات حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها هما:

١- مدخل النسبة المئوية من المبيعات.

٢- مدخل النسبة المئوية من حسابات المدينين.

١- مدخل النسبة المئوية من المبيعات Percentage of Sales Method

ويعرف ذلك المدخل بمدخل قائمة الدخل. حيث تتحقق مقابلة صحيحة بين التكاليف والإيرادات في تلك القائمة، على اعتبار أنه يتوقع وجود علاقة ثابتة بين المبيعات والديون المعدومة في الأعوام الماضية، بموجب ذلك يتوقع تحويل تلك العلاقة إلى نسبة مئوية واستخدامها في تحديد مصروف الديون المعدومة للسنة الحالية.

وتتميز تلك الطريقة في ربطها بين العبء المقدر والفترة التي سجلت فيها المبيعات، وللتوضيح يتوقع أن تكون هناك حسابات مدينين غير قابلة للتحصيل بنسبة ١% من المبيعات. ويتم تسجيل مصروفات الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها (بافتراض أن قيمة المبيعات في العام ١٠٠٠٠٠٠ جنية) على النحو التالي:-

١٠٠٠٠		من حـ/ مصروفات الديون المعدومة
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

ويتم إظهار حسابات المدينين في الميزانية مطروحا منها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها على اعتبار أن المخصصات من الحسابات المقابلة للأصول **Contra Asset**

مثال

بلغ متوسط نسبة الديون المعدومة إلى صافي المبيعات الأجلة خلال السنوات الخمس المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ لدى منشأة السلام التجارية كانت ٢% وأن إجمالي مبيعات الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية منها ٤٠٠٠٠٠ جنية مبيعات نقدا وأن مردودات ومسموحات المبيعات الأجلة والخصم المسموح به يبلغ ٤٠٠٠٠ جنية، وأن رصيد إجمالي العملاء في هذه الحالة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ يلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية.

يتم حساب صافي المبيعات الأجلة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كالتالي:

إجمالي المبيعات	١٠٠٠٠٠٠
يطرح: المبيعات نقدا	(٤٠٠٠٠٠)
إجمالي المبيعات الآجلة	٦٠٠٠٠٠
يطرح: مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به	(٤٠٠٠٠)
صافي المبيعات الآجلة	٥٦٠٠٠٠

ووفقا لهذه الطريقة افترض المحاسب أن نسبة الديون المعدومة إلى صافي المبيعات وهي ٢% سوف تستمر خلال الفترة المحاسبية التالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١، ولذلك فإن ما يتوقع إعدامه من ديون أو قيمة الديون المشكوك في تحصيلها خلال الفترة الحالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ والتي يجب أن تحمل على دخل هذه الفترة يعادل ٢% من صافي المبيعات الآجلة لهذه الفترة، أي أن:

مصروف الديون المشكوك في تحصيلها عن الفترة=

٥٦٠٠٠٠ × ٢% = ١١٢٠٠ جنية

ويتم إجراء قيد التسوية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بجعل حـ/ مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها مدينا (زيادة مصروف) مقابل جعل حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها دائنا (زيادة خصوم) كالتالي:

١١٢٠٠		من حـ/ مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها	٢٠٠٧/١٢/٣١
	١١٢٠٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
		تسوية مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها عن السنة	

وفي ٢٠٠٧/١٢/٣١ نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال رصيد حساب مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها في حساب الأرباح والخسائر، بجعل الحساب الأخير مدينا وحساب مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها دائنا كالتالي:

١١٢٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٧/١٢/٣١
	١١٢٠٠	إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها	
		إقفال مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها عن الفترة.	

ويترتب على قيد الإقفال السابق تحقيق المقابلة السليمة بين إيرادات السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ ومصروفات نفس الفترة وهذه من أهم مزايا طريقة تقدير مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من صافي المبيعات الأجلة عن الفترة ويظهر أثر ما سبق على حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كالتالي:

منشأة السلام

منه	حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١		له
١١٢٠٠	إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها		

أما لأغراض الإفصاح عن حساب إجمالي العملاء كأصل، وحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كحساب معاكس لحساب إجمالي العملاء، فيتم طرح رصيد المخصص في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وقدره ١١٢٠٠ جنية من رصيد إجمالي العملاء البالغ ٦٠٠٠٠٠ جنية، وصولا إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها **Net Realizable Value** من العملاء وقدرها ٥٨٨٨٠٠ جنيه = ٦٠٠٠٠٠-١١٢٠٠ جنيه . ويظهر أثر ذل على الميزانية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كالتالي:

منشأة السلام

الأصول		حـ/ الميزانية في ٢٠٠٧/١٢/٣١			الالتزامات وحقوق الملاك
		الأصول المتداولة:			
	٦٠٠٠٠٠	**إجمالي العملاء**			
		يطرح:			
	(١١٢٠٠)	**مخصص الديون المشكوك في تحصيلها**			
٥٨٨٨٠٠					

ويؤخذ على هذه الطريقة بالطبع عدم سلامة تقويم حسابات العملاء في ٢٠٠٧/١٢/٣١ تاريخ الميزانية، إذ أن مبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية رصيد العملاء يمثل حقوقا للمنشأة على العملاء يجب تحصيلها مستقبلا، في حين أن قيمة المبلغ المشكوك في تحصيله الذي تم طرحه من هذا الرصيد، وقدره ١١٢٠٠

جنيه ، لا يرتبط بهذه الحقوق، وإنما ارتبط بقيمة صافي المبيعات عن الفترة الحالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

٢- مدخل النسبة المئوية من حسابات المدينين

Percentage of Receivable Method

ويطلق على ذلك المدخل أيضا بمدخل الميزانية، حيث يتم تقرير النسبة المئوية التي ستصبح غير قابلة للتحصيل من حسابات المدينين الموجودة بتلك الميزانية.

يوفر ذلك المدخل إجراء تقدير صحيح بصورة معقولة للقيمة البيعية لحسابات المدينين، إلا أنه لا يستوفي مفهوم مقابلة التكاليف والإيرادات، حيث لا تقابل مصروف الديون المعدومة بالفترة التي حدثت فيها المبيعات فضلا عن أنه يسفر عن حسابات مدينين تظهر في الميزانية بصافي القيمة البيعية لها. حيث يكون الهدف الرئيسي هنا هو التقرير عن حسابات المدينين بالميزانية على أساس صافي القيمة القابلة للتحقيق.

وتحقيقا لذلك المدخل قد يتم استخدام:

A- تطبيق معدل واحد مركب على حسابات المدينين الظاهرة بالميزانية دون تحديد حسابات معينة لعكس تقدير الديون المشكوك في تحصيلها.

B- تطبق نسب مئوية مختلفة على مجموعات الحسابات المختلفة في عمرها عن طريق وضع جدول زمني لأعمار حسابات المدينين **Aging list** وللتوضيح يفترض بيانات جدول أعمار المدينين التالي لإحدى الشركات:-

جدول أعمار حسابات المدينين

اسم العميل	رصيد الميزانية	٣ شهور	٦ شهور	٩ شهور	١٢ شهر
A	100000	٥٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠	-
B	٣٠٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠٠	-	-
C	٥٠٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
	٩٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

ملخص

العمر	المقدار	النسبة المقدر عدم تحصيلها	الرصيد المطلوب للمخصص
٣ شهور	٥٠٠٠٠	%٥	٢٥٠٠
٦ شهور	٣٠٠٠٠٠	%١٠	٣٠٠٠٠
٩ شهور	١٥٠٠٠٠	%١٥	٢٢٥٠٠
١٦ شهور	٤٠٠٠٠٠	%٢٠	٨٠٠٠٠
رصيد مخصص الديون المشكوك تحصيلها في نهاية السنة			١٣٥٠٠٠ جنية

من المثال السابق يتضح أن مصروفات الديون المعدومة التي يقرر عنها هذا العام تبلغ ١٣٥٠٠٠ جنية.

وبافتراض وجود رصيد دائن لحساب المخصص بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنية فإن المقدار الذي يلزم إضافته لحساب المخصص في تلك الحالة يبلغ ١٣٥٠٠٠ – ٣٥٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ جنية

وتقوم الشركة بتسجيل قيد المخصص ومصروفات الديون المعدومة على النحو التالي:

١٠٠٠٠٠		من حـ/ مصروف الديون المعدومة
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

ويظهر الرصيد الموجود بحساب المخصص بالميزانية ١٣٥٠٠٠ جنية ومن هنا يمكن القول بأن طريقة النسبة المئوية من حسابات المدينين لا تتجاهل الرصيد الموجود بحساب المخصص على العكس عن مدخل قائمة الدخل حيث يتم ربط النسبة المئوية بحساب حقيقي (حسابات المدينين بالميزانية) وليس حساب اسمي (حساب المبيعات بقائمة الدخل).

كما يتميز ذلك المدخل بأنه يؤدي إلى تقييم أكثر صحة لحسابات المدينين بالميزانية إلا أنه من وجهة نظر مقابلة الإيرادات بالمصروفات فإن مدخل قائمة الدخل (النسبة المئوية من المبيعات) يحقق نتيجة أفضل.

مثال

ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة قبل التسوية لمنشأة السلام في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

عملاء	١٠٠٠٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	١٠٠٠٠	
		٩٩٠٠٠٠

وبتحليل رصيد العملاء اتضح أن:

(a) أرصدة العملاء التي يقل عمرها عن ٣٠ يوم تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية.

(b) أرصدة العملاء التي لا يقل عمرها عن ٣٠ يوم ولا يجاوز ٦٠ يوم تبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية.

(c) أرصدة العملاء التي يجاوز عمرها ٦٠ يوم تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية.

وقد تقرر اعتبار مبلغ ١٠٠٠٠ جنية رصيد حـ/ العملاء في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بمثابة دينا معدوما، وأن نسبة الديون المعدومة ١% إذ كان عمر رصيد العميل أقل من ٣٠ يوم، ٢% إذا جاوز عمر الرصيد ٣٠ يوم ولم يجاوز ٦٠ يوم، ٣% إذا زاد عمر الرصيد عن ٦٠ يوم.

المطلوب

إجراء التسويات وتصوير الحسابات اللازمة وبيان الأثر على القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

يتم تقدير قيمة الديون المتوقع عدم تحصيلها في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

البيان	أقل من٣٠ يوم	من ٣٠ إلى ٦٠ يوم	أكثر من ٦٠ يوم	الإجمالي
إجمالي العملاء	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
نسبة الديون المعدومة	١%	٢%	٣%	
المخصص	٣٠٠٠	٨٠٠٠	٩٠٠٠	٢٠٠٠٠

ولتحديد المبلغ اللازم لتكوين أو تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يتبع ما يلي:

رصيد المخصص قبل التسوية	١٠٠٠٠
يطرح: الديون المعدومة عند الجرد	(١٠٠٠٠)
المبلغ المتبقي في المخصص	-
رصيد المخصص بعد التسوية	٢٠٠٠٠
المبلغ اللازم لتدعيم المخصص	٢٠٠٠٠

ويعني ما سبق أن رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها قبل التسوية، أي الرصيد المرحل من الفترة المحاسبية السابقة، وبعد تحميله بالديون المعدومة أثناء الفترة المحاسبية الحالية، يبلغ ١٠٠٠٠ جنية ولأن هناك دينا تقرر اعتباره معدوما في تاريخ الميزانية يبلغ ١٠٠٠٠ جنية فيجب تحميله على المخصص، فيكون المتبقي في المخصص مبلغ صفر، وحيث يراد أن يتم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها في نهاية الفترة الحالية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية لذا يجب تدعيم هذا المخصص، أي زيادته بجعله دائنا مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية.

وتظهر قيود الإثبات والتسوية والإقفال في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وكذا الحسابات بدفتر الأستاذ كالتالي:

منه			حـ/ العملاء		له
١٠٠٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	١٠٠٠٠	من حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	١٢/٣١
			٩٩٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١
١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠		

منه	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها				له
١٠٠٠٠	إلى حـ/ العملاء (ديون معدومة)	١٢/٣١	١٠٠٠٠	رصيد (قبل التسوية)	١٢/٣١
			٢٠٠٠٠	من حـ/ مصروفات ديون مشكوك في تحصيلها	١٢/٣١
٢٠٠٠٠	رصيد				
٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠		

منه					له
		حـ/ مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها			
٢٠٠٠٠	إلـى حـ/ مخصـص ديـون مشكوك في تحصيلها	١٢/٣١	٢٠٠٠٠	مـن حـ/ الأربـاح والخسائر	١٢/٣١
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها إلى حـ/ إجمالي العملاء إثبات الديون المعدومة عند الجرد	٢٠٠٧/١٢/٣١
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها إلـى حـ/ مخصـص ديـون مشـكوك فـي تحصيلها تسوية الديون المشكوك في تحصيلها	
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلـى حـ/ مصـروفات ديـون مشـكوك فـي تحصيلها إقفـال مصـروفات الـديون المشـكوك فـي تحصيلها في حساب الأرباح والخسائر	

منشأة السلام

منه   حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١   له

٢٠٠٠٠	إلـى حـ/ مصـروفات ديـون مشكوك في تحصيلها			

منشأة السلام

الأصول		الميزانية في ٢٠٠٧/١٢/٣١		الالتزامات وحقوق الملاك
		الأصول المتداولة:		
	١٠٠٠٠٠٠	**العملاء**		
	٢٠٠٠٠	**يطـــرح: مخصـــص ديـــون مشكوك في تحصيلها**		
٩٨٠٠٠٠				

وتجدر الإشارة إلى أن الديون المعدومة عند الجرد التي حملت علـى المخصـص لم تجـاوز رصـيده قبـل التسوية، فـإن جاوزتـه يحمـل الفرق علـى حسـاب مصـروفات الديون المعدومة، الذي قفل بدوره في حساب الأرباح والخسائر.

تحصيل حسابات المدينين التي سبق إعدامها

عند عدم وجود قابلية في تحصيل أحد حسابات المدينين تقوم المنشأة باستبعاد رصيد ذلك الحساب من الدفاتر على النحو التالي:-

١٠٠٠٠٠		من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ حسابات المدينين

وعند تحصيل حساب المدينين بعد ذلك يتم إعادة فتح الحساب مرة أخرى على النحو التالي:-

٥٠٠٠٠		من حـ/ حسابات المدينين
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
٥٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ حسابات المدينين

أما إذا كانت طريقة التخفيض المباشر هي التي يتم تطبيقها فيتم إجراء القيد التالي:-

٥٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مبالغ معدومة مستردة

٢- تقدير حسابات مردودات مسموحات المبيعات

Determination of Sales Returns and Allowances

حتى يتسنى تحقيق مبدأ المقابلة بين المصروفات والإيرادات بشكل صحيح يتعين فتح حسابات مخصصات إضافية مقابلة لحسابات المدينين (لعل أبرزها مخصص مردودات ومسموحات المبيعات أو مخصص مصروفات التحصيل) بحيث يترتب على ذلك إدراج حسابات المدينين في الميزانية بصافي القيمة البيعية لها.

A– مخصص مردودات ومسموحات المبيعات

في حالة وجود قيمة كبيرة لإيرادات المبيعات في نهاية الفترة المالية فإن الشركة سوف تتحوط لاحتمال وجود مردودات أو مسموحات لتلك المبيعات حتى لا يحدث تسجيل لها في فترة مالية لاحقة من أصل مبيعات حدثت في فترة سابقة. الأمر الذي يترتب عليه سوء تطبيق لمبدأ المقابلة أو تشويه رقم الدخل.

وفي ظل ذلك الموقف يتم التقرير عن مردودات ومسموحات المبيعات كتخفيض لرقم الدخل عن طريق التقرير عنها بصورة منفصلة عن المبيعات بدلا من جعل حساب المبيعات مدينا بها، ولتحقيق ذلك يتم تكوين مخصص لتلك المردودات أو المسموحات ليطرح من جملة حسابات المدينين بالميزانية، مع إدراج تلك المردودات والمسموحات التي تمت خلال الفترة في قائمة الدخل على النحو التالي:-

١٠٠٠٠		من حـ/ مردودات أو مسموحات المبيعات
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات

B– مخصص مصروفات التحصيل

يتعين على المنشأة تسجيل مخصص مصروفات التحصيل عندما يمكن أن تتحمل أعباء خدمات تحصيل حسابات المدينين في فترة لاحقة. ويتم تطبيق نفس المنهجية المتبعة في تحديد مخصص المردودات والمسموحات على النحو التالي:-

٥٠٠٠		من حـ/ مصروفات تحصيل المبيعات
	٥٠٠٠	إلى حـ/ إلى ح/ مخصص مصروفات التحصيل

٤/٤/٤ طبيعة أوراق القبض The Nature of Notes Receivable

تمثل أوراق القبض حسابات مدينين تدعمها سندات إذنية رسمية في صورة تعهدات مكتوبة بسداد مبلغ معين في تاريخ محدد في المستقبل. فأوراق القبض عبارة عن أحد الأدوات المالية التي يدفعها الساحب لمصلحة مستفيد محدد له حق قانوني في بيعها أو تحويلها لشخص أخر. وتعد أوراق القبض من البنود

مرتفعة السيولة حتى وإن كانت طويلة الأجل لأنه يمكن تحويلها بسهولة إلى نقدية وعادة يتم تبويب أوراق القبض إلى نوعين:-

A- أوراق ذات فائدة محددة **Interest Bearing**

يكون لتلك الأوراق معدل فائدة مقرر.

B- أوراق غير محددة الفائدة **Non – Interest Bearing**

وهي أوراق تتضمن الفائدة كجزء من قيمتها الاسمية رغما عن ذلك لا يتم تحديدها بصورة واضحة محددة.

وعادة ما تستخدم أوراق القبض في بعض الصناعات التي ترتبط بالمبيعات الأجلة (السلع المعمرة) بالحصول على أوراق قبض. وغالبا ما تقبل عن طريق العملاء عند وجود حاجة لمد فترة سداد حساباتهم الجارية، كما قد تطلب من العملاء الجدد أو ذوي المخاطر المرتفعة.

ولعل أبرز القضايا المحاسبية المرتبطة بأوراق القبض تمثل في ذات مشاكل حسابات المدينين الأساسية وهي الاعتراف والتقويم والتخلص من أوراق القبض.

٥/٤/٤ الاعتراف بأوراق القبض Recognition of Note Receivable

تعتبر القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لأوراق القبض في المستقبل هي القيمة التي يتعين تسجيلها ويعد تحديد تلك القيمة أمرا معقدا ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:-

١- أوراق القبض محدد الفائدة Interest Bearing (أو التي تحمل فائدة هامة نسبيا).

أوراق القبض قصيرة الأجل

عادة ما يتم تسجيل أوراق القبض قصيرة الأجل بقيمتها الاسمية مطروحا منها المخصصات المرتبطة على اعتبار أن الفائدة التي تتضمنها القيمة المستحقة لتلك الأوراق غير هامة نسبيا.

أوراق القبض طويلة الأجل

يتعين تسجيل أوراق القبض طويلة الأجل والتقرير عنها على أساس القيمة الحالية للنقدية المتوقع تحصيلها.

وعادة ما تختلف النقدية التي تيم تبادلها أو القيمة الحالية لها عن القيمة الاسمية للورقة عندما يختلف معدل الفائدة المقررة في الورقة مع معدل الفائدة السوقي (الفعال)، حيث يتم تسجيل ذلك الفرق كخصم أو علاوة واستهلاكه على مدار عمر ورقة القبض للاقتراب من ذلك المعدل السوقي. بينما يتم تبادل ورقة القبض بقيمتها الاسمية عندما تتساوى الفائدة المقررة في الورقة مع معدل الفائدة السوقي.

مثال

أقرضت شركة **(A)** شركة **(B)** بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية مقابل ورقة قبض مدتها مدتها ٣ أعوام ومحددة الفائدة بمعدل ١٠% سنويا. وكان معدل الفائدة الفعال (السوقي) لورقة قبض ذات مخاطرة مماثلة بمعدل ١٠%.

المطلوب

حساب القيمة الحالية لورقة (أو سعر تبادلها) وإثبات قيود اليومية اللازمة.

الحل

- القيمة الحالية لورقة القبض ١٠٠٠٠ .

- القيمة الاسمية لورقة القبض

- القيمة الحالية لأصل الورقة ١٠٠٠٠٠ × ٠,٧٥١٣٢ = ٧٥١٣٠

- القيمة الحالية للفائدة	١٠٠٠٠×٢,٤٨٦٨٥ =	٢٤٨٧٠	١٠٠٠٠٠
الفرق			**صفر**

تتماثل القيمة الحالية للورقة مع قيمتها الاسمية وهي ١٠٠٠٠٠ بسبب تساوي معدل الفائدة السوقي مع المعدل المحدد بالورقة.

قيود اليومية

وتقوم الشركة **(A)** المقرضة بإجراء القيود التالية:

١٠٠٠٠٠		من / حـ أوراق القبض
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		تسجيل استلام ورقة القبض
١٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ إيراد الفائدة
		الاعتراف بالفائدة المكتسبة كل عام

مثال

بافتراض أن سعر الفائدة السوقي يبلغ ١٢% واستمرار نفس بيانات المثال السابق.

المطلوب

حساب القيمة الحالية للورقة وإثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة **(A)**.

الحل

القيمة الحالية لورقة القبض

- القيمة الاسمية لورقة القبض			١٠٠٠٠٠
- القيمة الحالية لأصل ورقة القبض	١٠٠٠٠٠× ٠,٧١١٧٨ =	٧١١٧٨	
- القيمة الحالية للفائدة	١٠٠٠٠×٢,٤٠١٨	٢٤٠١٨	٩٥١٩٦
الفرق (خصم)			**٤٨٠٤**

وحيث أن معدل الفائدة السوقي أكبر من المعدل المقرر بالورقة فإن القيمة الحالية للورقة ستكون أقل من قيمتها الاسمية أي أن الورقة سيتم تبادلها بخصم.

قيود اليومية

تقوم شركة **(A)** بإثبات قيود اليومية على النحو التالي:-

١٠٠٠٠٠		من / حـ أوراق القبض
		إلى مذكورين
	٤٨٠٤	حـ/ خصم على أوراق القبض
	٩٥١٩٦	حـ/ النقدية
		تسجيل استلام ورقة قبض بخصم

ويتم التقرير عن حساب خصم أوراق القبض بالميزانية كحساب مقابل لحساب أوراق القبض. حيث يستهلك بعد لك، كما يتم الاعتراف بإيراد الفائدة سنويا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعال. أما عندما تتجاوز القيمة الحالية القيمة الاسمية يتم تبادل الورقة بعلاوة ويتم تسجيل العلاوة كحساب مدين وتستهلك باستخدام طريقة الفائدة الفعالة على مدى عمر الورقة مع الاعتراف بالتخفيضات السنوية في مقدار إيراد الفائدة.

وفيما يلي بيان طريقة استهلاك الخصم خلال ٣ سنوات والإيراد السنوي للفائدة.

	الفائدة المحددة ١٠%	الفائدة الفعال ١٢%	استهلاك الخصم	رصيد الخصم غير المستهلك	القيمة المرحلة لورقة القبض
في تاريخ الإصدار	-	-	-	٤٨٠٤	٩٥١٩٦
في نهاية السنة الأولى	١٠٠٠٠	١١٤٢٤	١٤٢٤	٣٣٨٠	٩٦٦٢٠
في نهاية السنة الثانية	١٠٠٠٠	١١٥٩٥	١٥٩٤	١٧٨٦	٩٨٢١٤
في نهاية السنة الثالثة	١٠٠٠٠	١١٧٨٦	١٧٨٦	-	١٠٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠	٣٤٨٠٥	٤٨٠٤	-	

نهاية السنة الأولى

الفائدة النقدية	=	١٠٠٠٠٠	×	١٠%	=	١٠٠٠٠	جنية
الفائدة الفعالة	=	٩٥١٩٦	×	١٢%	=	١١٤٢٤	جنية
استهلاك الخصم	=	١١٤٢٤	-	١٠٠٠٠	=	١٤٢٤	جنية
رصيد الخصم غير المستهلك	=	٤٨٠٤	-	١٤٢٤	=	٣٣٨٠	جنية
القيمة المرحلة لورقة القبض	=	٩٥١٩٦	+	١٤٢٤	=	٩٦٦٢٠	جنية

نهاية السنة الثانية

الفائدة النقدية	=	١٠٠٠٠٠	×	١٠%	=	١٠٠٠٠	جنية
الفائدة الفعالة	=	٩٦٦٢٠	×	١٢%	=	١١٥٩٤	جنية
استهلاك الخصم	=	١١٥٩٤	-	١٠٠٠٠	=	١٥٩٤	جنية
رصيد الخصم غير المستهلك	=	٣٣٨٠	–	١٥٩٤	=	١٧٨٦	جنية
القيمة المرحلة لورقة القبض	=	٩٦٦٢٠	+	١٥٩٤	=	٩٨٢١٤	جنية

نهاية السنة الثالثة

الفائدة النقدية	=	١٠٠٠٠٠	×	١٠%	=	١٠٠٠٠	جنية
الفائدة الفعالة	=	٩٨٢١٤	×	١٢%	=	١١٧٨٦	جنية
استهلاك الخصم	=	١١٧٨٦	-	١٠٠٠٠	=	١٧٨٦	جنية
رصيد الخصم غير المستهلك	=	١٧٨٦	-	١٧٨٦	=	صفر	جنية
القيمة المرحلة لورقة القبض	=	٩٨٢١٤	+	١٧٨٦	=	١٠٠٠٠	جنية

تبلغ القيمة الحالية لورقة القبض في تاريخ الإصدار ٩٥١٩٦ جنية، كما يبلغ خصم إصدار ورقة القبض غير المستهلك – وهو دخل الفائدة الإضافي الذي يلزم توزيعه على عمر الورقة (٣ سنوات) مبلغ ٤٨٠٤ جنية.

أما في نهاية السنة الأولى فإن الشركة **(A)** تتلقى ١٠٠٠٠ جنية نقدا إلا أن دخل الفائدة الفعال بها يبلغ ١٤٢٤ جنية (٩٥١٩٦ × ١٢%)، ويمثل الفرق بين ١٠٠٠٠ جنية، ١١٤٢٤ مقدار الخصم المستهلك ومقداره ١٤٢٤ جنية، ويطرح مبلغ ١٤٢٤ جنية من جملة الخصم ومقداره ٤٨٠٤ جنية يتم الحصول على رصيد الخصم غير المستهلك في نهاية السنة ومقداره ٣٣٨٠ جنية، وتبلغ القيمة المرحلة للورقة في ذلك التاريخ ٩٦٦٢٠ جنية (٥٩١٩٦ + ١٤٢٤) ويتم تكرار تلك العملية حتى نهاية السنة الثالثة.

وتقوم الشركة **(A)** بتسجيل قيود اليومية الخاصة بتسجيل استلام الفائدة واستهلاك الخصم عن السنة الأولى على النحو التالي:-

		من مذكورين
١٠٠٠٠		حـ/ النقدية
١٤٢٤		حـ/ خصم أوراق القبض
	١١٤٢٤	إلى حـ/ إيراد الفائدة

٣– أوراق القبض غير محدد الفائدة Non – Interest Bearing (تحمل فائدة غير أهمية نسبية)

عند المحاسبة عن أوراق القبض التي تحمل معدل فائدة غير حقيقي توجد ثلاثة مواقف هي:-

- **A-** الحصول على أوراق قبض مقابل نقدية فقط.
- **B-** الحصول على أوراق قبض مقابل نقدية ولكن مع تبادل حق أو امتياز أيضا.

C- تلقي أوراق قبض دون مقابل نقدية ولكن مقابل أصول ثابتة أو بضائع أو خدمات.

A– الحصول على أوراق قبض مقابل نقدية فقط

تتمثل القيمة الحالية لأوراق القبض غير محددة الفائدة أو التي لها معدل فائدة غير حقيقي مقابل نقدية فقط في تلك النقدية المسددة لمصدر الورقة.

كما يبلغ معدل الفائدة الضمني في المعدل الذي يؤدي لتساوي النقدية المسددة مع المقدار المحصل في المستقبل.

ويسجل الفرق بين القيمة الاسمية (المستقبلية والقيمة الحالية (النقدية المسددة) كخصم أو علاوة يتم استهلاكها على إيراد الفائدة على مدار عمر الورقة.

مثال

تلقت شركة **(x)** ورقة قبض غير محددة الفائدة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية لمدة ٣ سنوات والقيمة الحالية لها ٧٧٢١,٨ ج ويبلغ المعدل الضمني الذي يؤدي إلى تساوي جملة النقدية المحصلة عند الاستحقاق ١٠٠٠٠٠ج مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلة ٧٧٢١,٨ج هو ٩%.

المطلوب إثبات قيود اليومية اللازمة

١٠٠٠٠٠		من حـ/ أوراق القبض
		إلى مذكورين
	٢٢٧٨٢	حـ/ خصم أوراق القبض
	٧٧٢١٨	حـ/ النقدية
		إثبات أوراق القبض والخصم
٦٩٤٩,٦		من حـ/ خصم أوراق القبض
	٦٩٤٩,٦	إلى حـ/ إيراد الفائدة (٧٧٢١٨×٩%)
		تسجيل إيراد الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة

٢- الحصول على أوراق قبض مقابل نقدية وحقوق أخرى

للتوضيح قبلت شركة (Z) ورقة قبض مدتها ٥ سنوات بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ج وغير محددة الفائدة من شركة (Y) بالإضافة إلى حق شراء ٨٠٠٠ طن من الحديدي بسعر تفاوضي مقداره ١٠٠٠٠٠٠ نقدا.

وبفرض أن معدل الفائدة الجاري الذي ينطبق على ورقة قبض أخرى لا يتضمن ذلك الحق يبلغ ١٠% تقوم الشركة بتسجيل قيد اليومية على النحو التالي:-

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠٠		حـ/ أوراق القبض
٣٧٩٠٨٠		حـ/ مشتريات مدفوعة مقدما
		إلى مذكورين
	٣٧٩٠٨٠	حـ/ خصم على أوراق القبض
	١٠٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية
		تسجيل قبول الورقة وحساب القيمة الحالية لها

ويمثل الفرق بين القيمة الحالية للورقة ومقدارها ٦٢٠٩٢٠ ج وقيمة الورقة الاسمية ومقدارها ١٠٠٠٠٠٠ ج فائدة ضمنية مقدارها ٣٧٩٠٨٠ ج يتم توزيعها على إيراد الفائدة على عمر الورقة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وهو يمثل الفرق بين مبلغ الورقة ١٠٠٠٠٠٠ج والمشتريات المدفوعة مقدما ٦٢٠٩٢٠ ج. ويتم توزيع تلك المشتريات المقدمة على المشتريات أو المخزون بنسبة عدد الأطنان المشتراة على كل عام إلى جملة الأطنان المشتراة بسعر خاص ومقداره ٨٠٠٠ طن. على سبيل المثال إذا تم شراء ١٦٠٠ طن من الحديد خلال السنة الأولى من السنوات الخمسة فإن شركة (Z) تقوم بإجراء القيد الأتي:-

٧٥٨١٦		من حـ/ المشتريات أو المخزون
	٧٥٨١٦	إلى حـ/ المشتريات المقدمة
		($\frac{1600}{8000}$ × ٣٧٩٠٨٠

٣- الحصول على أوراق قبض مقابل أصول ثابتة أو سلع أو خدمات

عند القيام بصفقة متكافئة **at Arm's length** للحصول على ورق قبض مقابل أصل ثابت أو سلعة أو خدمة يفترض أن سعر الفائدة المقرر بها يكون عادلا إلا إذا:

١- لم يتحدد معدل فائدة

٢- كأن سعر الفائدة غير معقول أو غير ذو أهمية نسبية.

٣- اختلفت القيمة الاسمية للورقة عن سعر البيع الجاري لنفس البند (أو بند مماثل) أو عن القيمة السوقية الجارية لتلك الأداة المالية.

وتقاس القيمة الحالية للورقة في تلك الحالات باستخدام القيمة العادلة للأصل أو السلعة أو الخدمة أو بالمقدار الذي يمثل تقريبا معقولا للقيمة السوقية للورقة.

مثال توضيحي

باعت شركة **(W)** للتنمية العقارية أحد أراضيها لشركة **(V)** مقابل ورقة قبض مدتها ٥ أعوام بقيمة استحقاق مقدارها ٣٥٢٤٧٠ ج بدون تحديد فائدة. وقد كانت التكلفة الأصلية لتلك الأرض ١٤٠٠٠٠ ج وقد تم تقدير قيمتها العادلة في تاريخ البيع بملغ ٢٠٠٠٠٠ ج.

تأسيسا على ما تقدم يمكن اعتبار القيمة السوقية العادلة للأرض ٢٠٠٠٠٠ ج ممثلة للقيمة الحالية للورقة. وتقوم الشركة بإثبات القيد التالي لتسجيل عملية البيع.

٣٥٢٤٧٠		من حـ/ أوراق القبض
		إلى مذكورين
	١٥٢٤٧٠	حـ/ خصم أوراق القبض (٣٥٢٤٧٠ – ٢٠٠٠٠٠)
	١٤٠٠٠٠	حـ/ الأراضي
	٦٠٠٠٠	حـ/ مكاسب بيع أراضي (٢٠٠٠٠٠ – ١٤٠٠٠٠)
		تسجيل عملية البيع

ويتم استهلاك الخصم على إيراد الفائدة خلال فترة عمر الورقة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.

تقويم أوراق القبض Valuation of Notes Receivable

أوراق القبض قصيرة الأجل Short Term Notes

يتم تسجيل أوراق القبض قصيرة الأجل والتقرير عنها على أساس صافي قيمتها القابلة للتحصيل **Net Realizable Value** تماما مثل حسابات المدينين أي بمعنى إظهار قيمتها الاسمية مطروحا منها مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في الميزانية.

وتتشابه العمليات الحسابية والتقديرات التي يتضمنها تقييم أوراق القبض قصيرة الأجل وكذلك علمية تسجيل مصروف الديون المعدومة والمخصصات المتعلقة به مع حسابات المدينين.

أوراق القبض طويلة الأجل Long Term Note Receivable

بالنظر إلى المشاكل التي تواجهها المؤسسات المالية في تحصيل حسابات أوراق القبض فإن تقويم أوراق القبض طويلة الأجل تواجه مشاكل إضافية في التقدير. الأمر الذي يترتب عليه زيادة قيمة تلك المخصصات لحد كبير.

حيث يستمر التقرير عن أوراق القبض التي لا تسدد في موعدها كأوراق قبض سبق استحقاقها، ويتعين تبويب تلك الأوراق المرفوضة بصورة مستقلة في الميزانية، ويتم شطبها كخسارة في حالة فشل كل الجهود لتحصيلها.

وتعتبر أوراق القبض منقضية عند التحقق من عدم قدرة الدائن على تحصيل القيمة المستحقة سداد أصل الدين أو فوائده – طبقا لشروط عقد القرض، وتتحدد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في تلك الحالة عن طريق خصم تلك التدفقات باستخدام معدل فائدة فعال، ويتم طرح تلك القيمة الحالية من القيمة المرحلة الأوراق القبض لحساب مقدار الخسائر.

٦/٤/٤ التسوية المحاسبية لحسابات المدينين

The Disposition of Accounts Receivable

مع الزيادة في جم وحتمية المبيعات الأجلة ظهرت اليات جديدة للتصرف في حسابات المدينين من أجل التعجيل المبكر للحصول على نقدية من تلك الحسابات ومبرر ذلك عديد من الأسباب لعل أبرزها:-

- توفير تمويل للمبيعات المقدمة للعملاء في العديد من الصناعات على سبيل المثال صناعة السلع المعمرة التي ينطبق عليها نظام البيع بالتقسيط مثل السيارات والمعدات الصناعية وأجهزة الحاسبات الالكترونية.
- عدم إمكانية الحصول على ائتمان بصورة يسيرة أو بتكلفة مرتفعة، ووجود مشكلة في السيولة ومن ثم فإن المنشاة قد تضطر لبيع حسابات المدينين بها بدلا من الافتراض.
- استغراق عملية التحصيل وقت طويل وإجراءات مكلفة نسبيا.
- وجود قيود قانونية مفروض على إقراض البنوك، ولذلك فمن الأفضل لها شراء حسابات المدينين والحصول على عمولات مقابل ذلك.

وعادة ما يتم التصرف في حسابات المدينين إلى طرف ثالث نقدا عن طريق رهنها كضمان أو بيعها وتحصيل قيمة حسابات المدينين نقدا.

١- تعيين حسابات المدينين ورهنها كضمان

Assignment of Accounts Receivable

بموجب تلك الألية تقترض من المنشأة صاحبة حسابات المدينين (يطلق عليها المعين) بافتراض نقدية من أحد الجهات المرخص لها بذلك (المعين له) مع كتابة أحد السندات الإذنية برهن تلك الحسابات كضمان للسداد، حيث إذا لم تسدد تلك السندات في تاريخ استحقاقها يمكن للمعين له تحويل الضمان إلى نقدية عن طريق تحصيل حسابات المدينين لحسابها.

وقد يكون ذلك التعيين عاما أو محددا. يوضح التحليل المقارن التالي سمات كلا النظامين.

بيع وتحويل حسابات المدينين

Sales and Transfer of Accounts Receivables

في ظل تلك الآلية يتم بيع المنشآت لحسابات المدينين إلى أحد الوسطاء (بنوك أو شركات تمويل) مقابل عمولة ثم بعد ذلك تقوم بتحصيل قيمتها مباشرة من العملاء. وقد يتم بيع حسابات المدينين وتحويلها دون شرط الاسترداد أو مع شرط الاسترداد.

بيع أو تحويل حسابات المدينين دون شرط الاسترداد Without Recourse

في ظل تلك الطريقة يتحمل المشتري المخاطر المرتبطة بقابليتها للتحصيل وأية خسائر ائتمان تنجم عنها. حيث يمثل بيع وتحويل حسابات المدينين دون شرط الاسترداد بيعا حقيقيا لحسابات المدينين سواء في نقل الملكية (الشكل) أو نقل المخاطر والعائد (المضمون).

للتوضيح يفترض أن إحدى الشركات حولت وباعت حسابات المدينين مقدارها ١٠٠٠٠٠ جنية لإحدى شركات التمويل (على أساس عدم الاسترداد) وقد تم احتساب تكلفة تمويل بنسبة ١% من مقدار تلك الحسابات مع احتجاز نسبة ٥% من تلك الحسابات (بهدف تغطية خصومات أو مردودات أو مسموحات المبيعات المحتملة). يتم تسجيل قيود اليومية الخاصة بتلك العملية على النحو التالي:-

من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ شركة التمويل أو الوساطة (١٠٠٠٠٠× $\frac{5}{100}$) حـ/ خسائر بيع حسابات مدينين (١٠٠٠٠٠× $\frac{1}{100}$) إلى حـ/ حسابات المدينين	 ١٠٠٠٠٠	٩٤٠٠٠ ٥٠٠٠ ١٠٠٠

التعيين المحدد	التعيين العام	
- يتفق المقترض والمقرض على من يلقى المتحصلات وأعباء عملية التمويل (بالإضافة للفائدة) والحسابات المحددة التي تمثل الضمان، وإخطار أو عدم إخطار المدينين بهذه الحسابات. - وعادة ما يقوم الطرف القائم بالتعيين بتحصيل حسابات المدينين المعينة.	- تمثل كافة حسابات المدينين لدى المقترض ضمان للسند الإذني. - يمكن للحسابات الجديدة أن تحل محل الحسابات المحصلة.	الطبيعة والخصائص
(١) من مذكورين ×× حـ/ النقدية ×× حـ/ تكلفة التمويل ×× حـ/ حسابات المدينين المعينة إلى مذكورين ×× حـ/ أوراق دفع ×× حـ/ حسابات المدينين تخصيص حسابات مدينين وإصدار سندات إذنية (٢) من مذكورين ×× حـ/ النقدية ×× حـ/ خصم مبيعات ×× إلى حسابات المدينين المعينة تحصيل جزء من الحسابات المعينة ناقص خصم نقدي	(١) ١٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ أوراق الدفع يتعين أحد شركات التمويل كضمان لقرض (٢) لا يتم إجراء أية قيود على حسابات المدينين لإثبات عملية التعيين	القيود المطلوبة

		(٣) من مذكورين ×× حـ/ مصروف الفائدة ×× حـ/ أوراق الدفع ×× إلى حـ/ النقدية تحويل النقدية المحصلة للبنك وإثبات الفائدة المستحقة للبنك (٤) من مذكورين ×× حـ/ النقدية ×× حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ×× إلى حـ/ حسابات المدينين المعينة تحصيل رصيد الحسابات المعينة بعد خصم بعضها كحسابات مشكوك في تحصيلها (٥) من مذكورين ×× حـ/ مصروفات الفائدة ×× حـ/ أوراق الدفع ×× إلى حـ/ النقدية تحويل رصيد السندات الإذنية المستحقة علاوة على الفائدة
الإفصاح	يتم الإفصاح والتقرير عن المعلومات المتعلقة بحسابات المدينين المعينة في ملاحظة على الميزانية أو في توضيح بين أقواس	يلزم التقرير عن حسابات المدينين المعينة بصفة محددة في القوائم المالية كحسابات أصول منفصلة إذا ما كانت هامة نسبيا. كما يلزم الإفصاح عن حق الشركة في حسابات المدينين المعينة.

بيع أو تحويل حسابات المدينين مع إعادة الاسترداد With Recourse

في ظل تلك الطريقة يضمن البائع سداد قيمة الحسابات للمشتري (شركة التمويل) في حالة فشل المدين في السداد.

وتشير أدبيات المحاسبة إلى ضرورة المحاسبة عن عمليات تحويل حسابات المدينين مع شرط الاسترداد كعمليات بيع والاعتراف بأية مكاسب أو خسائر تنجم عنها إذا ما تحققت كافة الشروط التالية مجتمعة:-

- تنازل الشركة المحولة عن المنافع الاقتصادية المحتملة من تلك الحسابات.

- إمكانية تقدير قيمة التزام الشركة المحولة في ظل شروط الاسترداد بطريقة معقولة.

الا يكون من حق الشركة المحول إليها مطالبة الشركة المحولة بإعادة شراء حسابات المدينين.

اما إذا لم تستوفي عملية التمويل تلك الشروط الثلاثة مجتمعة تتم المحاسبة عن المتحصلات النقدية من تحويل حسابات المدينين على أنها عملية اقتراض.

وباستخدام نفس بيانات المثال السابق يمكن معالجة العملية على النحو التالي:

معالجة العملية على أنها بيع			معالجة العملية على أنها اقتراض		
		من مذكورين			
٩٤٠٠٠		حـ/ النقدية			من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ شركة التمويل أو الوساطة	٩٤٠٠٠		حـ/ النقدية
		حـ/ خسائر بيع حسابات مدينين	٥٠٠٠		حـ/ شركة التمويل أو الوساطة
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ حسابات المدينين	١٠٠٠		حـ/ خصم تحويل حسابات مدينين
				١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ التزامات مقابل حسابات مدينين محولة

وفـي ظـل معالجـة العمليـة علـى أنهـا اقتـراض يلاحـظ وجـود اختلافـين فـي المعالجة:-

١- يتم الاعتراف بأحد حسابات الالتزامات بدلا من جعل حسـابات المـدينين دائنة.

٢- يتم تسجيل خصم مقداره ١٠٠٠ جنية يتم استهلاكه وإضـافته لمصـروف الفائدة على مدى فترة الاقتـراض (بـدلا مـن تسـجيل خسـارة مقدارها ١٠٠٠ مـن علمية التحويل)

٧/٤/٤ العرض والإفصاح عن حسابات المدينين وأوراق القبض

Presentation of Accounts Receivables

يتم عرض حسابات المدينين في الميزانية على النحو التالي:-

- الفصل بين الأنواع المختلفة من حسابات المـدينين التـي تملكهـا المنشـأة إذا كانت هامة نسبيا.

- التأكد من أن حسابات التقويم المقابلـة (مثـل المخصصـات) قد تـم مقابلتهـا بصورة صحيحة مع حسابات المدينين الخاصة بها.

- التأكـد مـن أن حسـابات المـدينين المدرجـة فـي الأصـول المتداولـة سـوف تتحول إلى نقدية خلال سنة أو خلال دورة التشغيل أيهما أطول.

- الإفصاح عن أية خسائر مشروطة تتضمنها حسابات المدينين.

- الإفصاح عن أية حسابات مقدمة كضمان لقروض.

ويتم الإفصاح عن تلك الحسابات على النحو التالي:-

١- هـل تـم الإفصـاح بطريقـة منفصـلة عـن الأصـول طويلـة الأجـل الأخـرى التالية؟

(A) الاستثمارات طويلة الأجل التي تشمل:-

(B) العملاء – أرصدة طويلة الأجل – وتشمل:-

- العملاء التجاريون وأوراق القبض.
- الأرصدة المدينة للمديرين بالمنشأة.
- أرصدة شركات المجموعة.
- أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة.

٢- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن عناصر الأصول المتداولة التالية؟

(A) النقدية الغير متاحة للاستخدام.

(B) الاستثمارات المالية.

(C) العملاء – الأرصدة قصيرة الأجل – وتشمل الإفصاح عن:

- العملاء التجاريون وأوراق القبض.
- الأرصدة المدينة للمديرين.
- الأرصدة المدينة لشركات المجموعة.
- أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة.
- المدينون المتنوعون والأرصدة المدينة الأخرى.

٥/٤ أسئلة وتطبيقات

١- هل يعني اصطلاح وكفاءة إدارة النقدية أي شيء آخر يزيد عن الإجراءات التي تتبع لمنع الاختلاس أو السرقة؟ اشرح.

٢- اذكر بعض المبادئ التي يجب أن تأخذها الشركة في الاعتبار وهي بصدد إنشاء نظام قوي للرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية.

٣- يجب إيداع المقبوضات النقدية يوميا في البنك، كما يجب أن تتم جميع المدفوعات بموجب الشيكات. اشرح إلى أي مدى تؤدي هذه العبارة إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.

٤- ما هي خصائص نظام أذون الدفع وما المقصود بكل من الاصطلاحات التالية:

إذن (أمر) الدفع سجل أذون الدفع، سجل الشيكات.

٥- اقترح إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية يحول دون تكرار استخدام المستندات المؤيدة لإذن دفع معين في عمليات دفع نقدية أخرى.

٦- تحتفظ إحدى المنشآت بصندوق للمصروفات الثرية وفقا لنظام السلفة المستديمة حيث تتم الاستعاضة مرتين كل شهر.

(a) كم عدد القيود الدينة المتوقع وجودها في حساب المصروفات النثرية كل سنة.

(b) متى يتم تسجيل النفقات التي تتم من خزينة المصروفات النثرية في حسابات دفتر الأستاذ.

٧- فيما يلي البنود التالية:-

١. إيداعات بالطريق.
٢. شيكات مسحوبة بمعرفة المنشأة ولم تقدم بعد للصرف.
٣. شيك مرفوض من أحد العملاء.
٤. مصروفات خدمات بنكية.
٥. متحصلات حصلها البنك في صورة ورقة قبض نيابة عن المنشأة.

المطلوب: تبويب كل بند من البنود التالية عند إعداد مذكرة تسوية حساب البنك تحت واحد من العناوين التالية:

(a) الإضافة لرصيد حساب البنك من سجلات المنشأة.

(b) الخصم من رصيد حساب البنك في سجلات المنشأة.

(c) الإضافة لرصيد حساب البنك بكشف البنك.

(d) الخصم من رصيد حساب البنك بكشف البنك.

٨- تم إصدار شيك بمبلغ ٥٥٠ جنية سدادا لأحد الدائنين إلا أن الشيك سجل في يومية المدفوعات بالخطأ بمبلغ ٥٠٥ جنية اكتشف هذا الخطأ في الشهر التالي ما هو الإجراء اللازم للتصحيح؟

٩- عند إعداد مذكرة تسوية حساب البنك، ما هي البنود التي تظهر في التسوية وتستلزم إجراء قيود في دفتر يومية المودع.

١٠- في الممارسة المحاسبية المتعارف عليها يتم معاملة جميع الشيكات المتسلمة من عملاء كنقدية وقد تم تسلم شيك من أحد العملاء وتم تسجيله وأودع في البنك إلا أنه قد عاد من البنك مؤشرا عليه بما يفيد عدم كفاية رصيد العميل، ما هو القيد أو قيود اليومية المناسبة في هذه الحالة.

١١- لماذا تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية قابلة للتداول من الأصول المتداولة؟

١٢- لماذا يجب على المستثمر الذي يملك أوراقا مالية قابلة للتداول أن يحتفظ بدفتر أستاذ فرعي للأوراق المالية القابلة للتداول؟

١٣- إذا اشترى أحد المستثمرين سندا في وقت ما بين تواريخ استحقاق الفوائد فهو يدفع مع سعر الشراء قيمة الفائدة المستحقة منذ أخر تاريخ دفعت فيه الفائدة من ناحية أخرى إذا اشترى أحد المستثمرين سهما عاديا أو سهما ممتازا فلا تضاف التوزيعات المتوقعة على سعر الشراء طالما أن الشركة المصدرة لم تعلن عنها. اشرح لماذا يوجد هذا الاختلاف.

١٤- عندما انخفضت أسعار الأوراق المالية في السوق، قامت إحدى الشركات بتخفيض القيمة الدفترية لاستثماراتها في الأوراق المالية القابلة للتداول بمبلغ ١٠٠٠٠٠ خلال السنة الحالية. وضح أثر تبويب هذه الاستثمارات كأصول متداولة أو كأصول طويلة الأجل عند تحديد صافي دخل هذه السنة.

١٥- ظهر في جانب الأصول المتداولة بميزانية إحدى الشركات أوراق مالية قابلة للتداول بالقيمة السوقية وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنية وقد كانت هذه القيمة أقل من التكلفة فإذا ارتفعت القيمة السوقية لهذه الأوراق خلال الفترة المحاسبية التالية إلى ١١٠٠٠٠ج فما مقدار الخسائر المستدركة (إن وجدت) التي يجب أن يتضمنها صافي دخل هذه الشركة في الفترة التالية؟

١٦- عند استخدام القيمة السوقية الجارية بدلا من التكلفة في تقويم الأوراق المالية القابلة للتداول فإن ذلك يعتبر خروجا عن الممارسة المحاسبية التقليدية ناقش العبارة فيما يتعلق بتقويم الأوراق المالية.

١٧- قامت شركة السلام بالتقرير في ميزانيتها السنوية عن "نقدية مخصصة لتسوية الديون" فما هو الجزء في الميزانية الذي يقرر عن هذا البند؟

١٨- ما هي أسباب قيام الشركة بمنح خصم تجاري؟ ولماذا لا تسجل الخصومات التجارية في الحسابات مثل الخصومات النقدية؟

١٩- ما هي المشاكل الأساسية التي تحدث عند تقويم حسابات القبض؟

٢٠- ما هي الإجراءات المعتادة للتعامل مع حسابات القبض التي سبق إعدامها باستخدام طريقة التخفيض المباشر؟ وباستخدام طريقة المخصص؟

٢١- اذكر ثلاث أشكال يمكن بها تحويل حسابات القبض إلى طرف ثالث مقابل نقدية ومن الوجهة النظرية، ما هي طبيعة أو جوهر كل شكل منها؟

٢٢- صف باختصار تدفق النقدية بين المدينين والنقدية والأوراق المالية القابلة للبيع.

٢٣- يتم تقويم الفئات المختلفة للأصول المالية على نحو مختلف في الميزانية. يوجد لطرق التقييم المختلفة هذه هرم عام مشترك اشرح.

٢٤- ما هي الأصول المكافئة للنقدية؟ قدم مثالين لماذا يتم غالبا دمج هذه الأصول مع النقدية عند العرض في الميزانية؟

٢٥- ما هي حدود الائتمان؟ من وجهة نظر الدائن الذي يقدم أموالا لفترة قصيرة الأجل، لماذا تزيد حدود الائتمان من قدرة المنشأة على الوفاء بالديون؟ كيف يتم عرض الأقسام غير المستخدمة من هذه الحدود بالقوائم المالية؟

٢٦- هل يعني تعبير الإدارة الفعالة للنقدية أي شيء غير إجراءات منع الخسارة من الغش أو السرقة؟ اشرح.

٢٧- لماذا ينظر إلى الأرصدة النقدية التي تزيد عن حاجة تمويل العمليات التشغيلية للمنشأة على أنها أصول غير منتجة نسبيا؟ اقترح عدد من الوسائل يمكن الانتفاع من خلالها على نحو فعال بالزيادة في الأرصدة النقدية؟

٢٨- اذكر بعض البادئ التي يجب أن تأخذها المنشأة بالاعتبار عن وضع رقابة داخلية على المتحصلات النقدية وهو ملمح الرقابة الأساسي في نظام الإيصال؟

٢٩- اذكر عنصرين يتم تناولهما عند تسوية كشف البنك يمكن أن يجعلا رصيد النقدية في كشف البنك أكبر من رصيد النقدية الظاهر في الدفاتر المحاسبية للمودع.

٣٠- الاستثمارات في الأوراق المالية القابلة للبيع عادة أصول متداولة؟

٣١- ما الذي مثله حساب مكاسب (أو خسائر) حيازة الاستثمارات غير المتحققة؟ كيف يتم عرض الحساب بالقوائم المالية فيما يتعلق بالاستثمارات التي تم تصنيفها كأوراق متاحة للبيع؟

٣٢- اشرح العلاقة بين مبدأ المقابلة والحاجة لتقدير قيمة حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل.

٣٣- عند إجراء قيد التسوية السنوي للحسابات غير القابلة للتحصيل، يمكن أن تستخدم المنشأة منهج لإجراء التقدير، أو قد تستخدم منهج قائمة الدخل اشرح هذين المنهجين البديلين.

٣٤- قارن بين الطريقة المباشرة للشطب عند معالجة خسائر الإئتمان وطريقة المخصص؟ ما هو العيب الرئيسي في الطريقة المباشرة؟

٣٥- كيف توفر المراجعة السنوية تأكيدا بأن حسابات المدينين وأوراق القبض بالمنشاة قد تم عرضهما على نحو عادل بالقوائم المالية؟

٣٦- بوجه عام، تظهر الأصول المالية في الميزانية وفقا لـ:

(a) القيمة الاسمية.

(b) القيمة النقدية الجارية.

(c) التكلفة.

(d) قيمة المبيعات المستقبلية المقدرة.

٣٧- أي من الممارسات التالية تساهم في إدارة النقدية على نحو كفء؟

(a) عدم اقتراض أموال – الاحتفاظ برصيد كاف من النقدية لسداد كافة المدفوعات الضرورية.

(b) تسجيل كافة المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية في نهاية الشهر عندما يتم تسوية كشوف البنوك.

(c) إعداد تنبؤات شهرية لتخطيط كل من: المتحصلات النقدية – المدفوعات – وأرصدة النقدية المتوقعة في العام القادم.

(d) سداد كل فاتورة بمجرد استلامها.

٣٨- تقوى المقاييس التالية الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية فيما عدا:

(a) استخدام نظام الإيصال.

(b) إعداد قائمة يومية بكافة الشيكات التي تم استلامها بالبريد.

(c) إيداع المتحصلات النقدية بالبنك يوميا.

(d) استخدام سجلات النقدية.

٣٩- اظهر كشف البنك في منشأة السلام في ٣١ ديسمبر رصيدا قدره ١٣٣٦٠ جنية بينما يظهر رصيد حساب النقدية بالدفتر الأستاذ بمبلغ ١٢٨٩٠ جنية في نفس التاريخ تتمثل عناصر التسوية في:

- ودائع بالطرق ٨٩٠ جنية
- مصروفات خدمة البنك ٢٤ جنية.
- شيك بدون رصيد من العميل محمد إمام بمبلغ ٤٢٦ جنية.
- يوجد خطأ في تسجيل الشيك رقم ٣٨٩ الخاص بالإيجار ثم كتابة الشيك بملغ ١٣٢٠ ولكن تم التسجيل بمبلغ ١٢٣٠ بالدفاتر المحاسبية.
- شيكات غير مدفوعة بمبلغ؟

٤٠- ما هي القيمة الإجمالية للشيكات غير المدفوعة في ٢٨ فبراير

(أ) ١٠٤٨ (ب) ٨٦٨ (ج) ١٩٠٠ (د) ١٧٢٠

٤١- يفترض أنه يتم إجراء قيد يومية واحد لتسوية دفاتر منشأة السلام في ٣١ يناير سيشمل قيد اليومية:

(أ) مصروف إيجار بمبلغ ٩٠ جنية كطرف مدين.

(ب) حساب المدينين بملغ ٤٢٦ جنية كطرف دائن.

(ج) النقدية بملغ ٤٥٠ كطرف دائن.

(د) النقدية كطرف دائن بمبلغ ١٧٢٠ جنية

٤٢- أي العبارات التالية يصف على نحو أفضل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند تقييم المدينين؟

(a) مبدأ التحقق – يتم إظهار المدينين وفقا لصافي القيمة لصافي القيمة القابلة للتحقق في الميزانية.

(b) مبدأ المقابلة – يتم الاعتراف بالخسارة المتعلقة بحساب غير قابل للتحصيل في الفترة من إجراء المبيعات، وليس في الفترة التي تم اعتبار هذا الحساب معدوما فيها.

(c) مبدأ التكلفة – يتم إظهار المدينين وفقا للتكلفة الأصلية للسلع المباعة للعملاء بعد طرح يجب أن يتحملها البائع لتغطية الحسابات غير القابلة للتحصيل.

(d) مبدأ التحفظ – يفضل المحاسبون استخدام التقدير المنطقي الأقل لقيمة الحسابات غير القابلة للتحصيل.

٤٣- في ١ يناير كان رصيد مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها بشركة السلام ٣١٠٠ جنية رصيد دائن خلال العام، بلغت المبيعات ٧٨٠٠٠٠ جنية، كما تم شطب بمبلغ ٦٩٠٠ جنية من حسابات المدينين لتعذر التحصيل في ٣١ ديسمبر. اتضح من التحليل الزمني لحسابات المدينين أن القيمة غير القابلة للتحصيل ستبلغ ٥٣٠٠ جنية (لم يتم إعادة تحصيل أي من الحسابات التي سبق شطبها خلال العام يجب أن تتضمن القوائم المالية لشركة السلام في العام الحالي ما يلي:

(a) مصروفات الحسابات غير القابلة للتحصيل بمبلغ ٩١٠٠ جنية

(b) مصروفات الحسابات غير القابلة للتحصيل بمبلغ ٥٣٠٠ جنية

(c) رصيد دائن قدره ١٥٠٠ جنية في حساب مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

(d) رصيد دائن قدره ٨٤٠٠ جنية في حساب مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

٤٤- في ظل الطريقة المباشرة للشطب عند المحاسبة عن الحسابات غير القابلة للتحصيل:

(a) مصروف الحسابات غير القابلة للتحصيل في السنة الحالية يقل عن المبلغ الذي سيكون عليه في ظل منهج قائمة الدخل.

(b) توضح العلاقة بين صافي المبيعات عن الفترة الحالية ومصروفات الحسابات غير القابلة للتحصيل عند الفترة الحالية مبدأ المقابلة.

(c) يتم إدراج مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها طرفا مدينا عندما يتم تحديد حساب محددة من حسابات المدينين على أنه عديم القيمة.

(d) لا يتم إدراج المدينين وفقا الصافي القيمة الحالية في الميزانية ولكن يتم إدراج المدينين في الميزانية وفقا لرصيد حساب مراقبة المدينين

٤٥- إذا حررت المنشأة شيكا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية لصالح أحد الموردين ٢٠٠٦/١٢/٣١ ولم يصرفه إلا في ٢٠٠٧/٢/١ فإن رصيد البنك بكشف الحساب عن شهر ديسمبر ٢٠٠٦ والذي استلمته المنشأة يوم ٢٠٠٧/١/١٠ سيكون:

(a) مساويا لرصيد البنك بدفاتر المنشأة في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

(b) أكبر من رصيد البنك بدفاتر المنشأة في ٢٠٠٦/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية.

(c) أقل من رصيد البنك بدفاتر المنشأة في ٢٠٠٦/١٢/٣١ ١٠٠٠٠ جنية.

(d) لا شيء مما سبق خطأ.

٤٦- إذا قدم أحد العملاء للمنشاة شيكا بمبلغ ١١٠٠٠ جنية في ٢٠٠٦/٩/٢١ تم إثباته بجعل حـ/ النقدية بالبنك مدينا مقابل جعل حـ/ العملاء دائنا بمبلغ ١١٠٠٠ جنية وحصل البنك الشيك بمبلغ ١٠١٠٠ جنية، قيمته الصحيحة، فإن رصيد البنك بدفاتر المنشأة في ٢٠٠٦/٩/٣١ سيكون:

(A) أكبر من رصيد البنك بكشف حساب شهر سبتمبر ٢٠٠٦ بمبلغ ٩٠٠ جنيه.

(B) مساو لرصيد البنك بكشف حساب شهر سبتمبر ٢٠٠٦ تماما.

(C) أقل من رصيد البنك بكشف حساب شهر سبتمبر بمبلغ ٩٠٠ جنيه.

(D) كل ما سبق صحيح.

٤٧- إذا حصل البنك كمبيالة مودعة لدية برسم التحصيل قيمتها ٢٠٠٠٠ جنية، وكانت عمولته عن ذلك ١٠٠ جنية، ولم يخطر المنشأة بذلك إلا من خلال كشف حساب البنك، فإن محاسب المنشأة يجب أن:

(A) يضيف لرصيد البنك بدفاتر المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية.

(B) يضيف لرصيد البنك بدفاتر المنشأة مبلغ ١٩٩٠٠ جنية.

(C) يطرح من رصيد البنك بدفاتر المنشأة ٢٠٠٠٠ جنية.

(D) كل ا سبق صحيح.

٤٨- إذا كان العجز الطبيعي في الخزينة عن سنة ٢٠٠٦ يبلغ ١٠٠٠ جنية والزيادة الطبيعية، والتي لم يحدد سببها عن السنة نفسها ١٠٠ جنية فإن صافي دخل سنة ٢٠٠٦.

(A) يزيد بمبلغ ١٠٠٠ جنية.

(B) يقل بمبلغ ١٠٠ جنية.

(C) يزيد بمبلغ ١٥٠ جنية.

(D) كل ما سبق خطأ.

٤٩- إذا كان المبلغ الذي أنشئ به صندوق المصروف النثرية في ٢٠٠٧/١/١ يبلغ ٣٠٠ جنية، وكانت المصروفات من هذا الصندوق خلال الشهر ٢٠٠ جنية، وتقرر زيادة المبلغ الإجمالي للصندوق إلى ٥٠٠ جنية، فإن استعاضة الصندوق في ٢٠٠٧/١/٣١ تبلغ:

(A) ٢٠٠ جنية.

(B) ٣٠٠ جنية.

(C) ٢٥٠ جنية.

(D) كل ما سبق خطأ.

٥٠- إذا كان رصيد العملاء لدى منشأة السلام التجارية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ يبلغ ٤٠٥٠٠٠ جنية وتقرر إعدام ٤٠٠٠ جنية عند الجرد فإن القيمة الممكن تحقيقها للعملاء في ذلك التاريخ تبلغ:

(A) ٤٠٤٠٠٠ جنية.

(B) ٤٠٩٠٠٠ جنية.

(C) ٤٠١٠٠٠ جنية.

(D) مبلغ أخر وهو ....

٥١- إذا كان رصيد العملاء قبل التسوية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ يبلغ ٨٠٨٠٠٠ جنية وتقرر إعدام مبلغ ٨٠٠٠ جنية عند الجرد، وتقدر الديون المشكوك فيها في ذلك التاريخ بنسبة ٥% من العملاء فإن صافي القيمة الممكن تحقيقها من العملاء تبلغ:

(A) ٨٠٠٠٠٠ جنية.

(B) ٨٠٤٠٠٠ جنية.

(C) ٧٦٢٠٠٠ جنية

(D) مبلغ أخر وهو ......

٥٢- إذا كان رصيد أوراق القبض في الميزانية قبل التسوية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ يبلغ ١٢٠٠٠٠ جنية، ومتوسط فترة استحقاق أوراق القبض ٦ شهور، ومعدل الخصم ١٢% سنويا، فإن القيمة الحالة لأوراق القبض في ٢٠٠٧/١٢/٣١ تبلغ.

(A) ١١٢٨٠٠ جنية.

(B) ١٢٠٠٠٠ جنية.

(C) ١٢٧٢٠٠ جنية

(D) مبلغ أخر وهو ....

٥٣- إذا كان إجمالي المبيعات عن سنة ٢٠٠٧ يبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنية منها ٢٠٠٠٠٠ جنية مبيعات نقدا، وكانت الديون المشكوك فيها في ٢٠٠٧/١٢/٣١ تقدر بنسبة ١% من المبيعات، وكان رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ٢٠٠٧/١/١ يبلغ ٨٠٠٠ جنية فإن رصيد المخصص في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بعد التسوية يبلغ:

(A) ١٨٠٠٠ جنية.

(B) ١٠٠٠٠ جنية.

(C) ٢٠٠٠ جنية

(D) مبلغ أخر وهو

٥٤- باعت شركة السلام أوراق مالية قابلة للبيع تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنية بمبلغ ٩٢٠٠٠ جنية نقدا. سيظهر ذلك في قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية على الترتيب كما يلي:

(a) مكسب قدره ١٢٠٠٠ جنية ونقدية محصلة قدرها ٩٢٠٠٠ جنية

(b) مكسب قدره ٩٢٠٠٠ جنية ونقدية محصلة قدرها ٨٠٠٠٠ جنية

(c) مكسب قدره ١٢٠٠٠ جنية ونقدية محصلة قدرها ٨٠٠٠٠ جنية

(d) مكسب قدره ٩٢٠٠٠ جنية ونقدية محصلة قدرها ٩٢٠٠٠ جنية

٥٥- في اكتوبر ٢٠٠٦ أقرضت شركة من **A** شركة **B** مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية وقد تم استلام هذا المبلغ في مقابل توقيع أوراق قبض بمعدل ١٢% لفترة ٩ أشهر، تقوم شركة **A** بإنهاء سنتها المالية في ٣١ ديسمبر تجري قيود تسوية لاستحقاق الفائدة المكتسبة على كافة أوراق القبض ستبلغ قيمة الفائدة المكتسبة على أوراق القبض المسحوبة على شركة **B** خلال عام ٢٠٠٧.

(a) ٩٠٠٠ جنية **(b)** ١٨٠٠٠ جنية **(c)** ٢٧٠٠٠ جنية **(d)** ٣٦٠٠٠ جنية

٥٦- لدى شركة السلام قيم ضخمة من حسابات القبض التجارية وتستخدم الشركة طريقة المخصص في تقدير الديون المعدومة بدلا من طريقة التخفيض المباشر وخلال العام تم تخفيض حسابات معينة باعتبارها مشكوكا في تحصيلها كما تم تحصيل بعض الحسابات التي سبق تخفيضها على أساس أنها مشكوك في تحصيلها... والمطلوب:

(a) ما هي أوجه القصور في طريقة التخفيض المباشر؟

(b) ما هما الشكلان الأساسيان لطريقة المخصص اللذان يستخدمان في تقدير الديون المعدومة، وما هو التبرير النظري لكل منهما؟

(c) كيف تقوم الشركة بالمحاسبة عن تحصيل حسابات قبض معينة سبق تخفيضها على أساس أنها مشكوك في تحصيلها؟

٥٧- تستخدم شركة السلام طريقة الصافي في المحاسبة عن خصومات المبيعات وتقدم الشركة أيضا خصومات تجارية لمجموعات متنوعة من المشترين وفي ١ أغسطس ٢٠٠٦ قامت الشركة بتحويل بعض حسابات القبض بشرط عدم الاسترداد وتحملت الشركة عبء تمويل.

ولدى الشركة أيضا بعض أوراق القبض التي تحمل معدل فائدة مناسب ويستحق أصل الورقة والفوائد الإجمالية في تاريخ الاستحقاق وقد حصلت الشركة على هذه الأوراق في ١ اكتوبر ٢٠٠٦ وتستحق في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٨ وتقل دورة التشغيل بالشركة عن عام... المطلوب:

(A) ١- باستخدام طريقة الصافي، كيف يجب على شركة السلام أن تقوم بالمحاسبة عن خصومات المبيعات في تاريخ البيع وما هو مغزى المقدار المسجل كمبيعات في ظل طرقة الصافي؟

٢- باستخدام طرقة الصافي، ما هو الأثر على إيرادات مبيعات الشركة وصافي الدخل بها عندما لا يستفيد العملاء من الخصومات النقدية؟

(B) ما هو أثر الخصومات التجارية على إيرادات المبيعات وحسابات القبض؟ ولماذا؟

(C) كيف تقوم الشركة بالمحاسبة عن حسابات القبض المحولة في ١ أغسطس ٢٠٠٦؟ ولماذا.

(D) كيف تقوم الشركة ٢٠٠٦ بالمحاسبة عن أوراق القبض والفوائد المتعلقة بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦؟ ولماذا؟

٥٨- فيما يلي المعلومات الضرورية لإعداد تسوية كشف البنك في منأة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦

١- في ٣١ ديسمبر كان رصيد النقدية بكشف البنك ١٥٩٨١ج وكان رصيد النقدية في دفاتر المنشاة ١٧٤٤٥ج.

٢- تم إرفاق إشعاري خصم بكشف البنك مصروفات خدمة البنك عن شهر ديسمبر ٢٤ج ٦٠٠ج شيك مسحوب على أحد المدينين وختم بخاتم بدون رصيد..

٣- توجد متحصلات نقدية قيمتها ٤٣٥٣ج في ٣١ ديسمبر لم يتم إيداعها حتى ٥ يناير.

٤- تم إصدار الشيكات التالية في شهر ديسمبر، ولكن لم يتم إدراجها ضمن الشيكات المسددة التي أعادها البنك للمنشاة رقم ١٠٠١ بمبلغ ٩٧٨ ج ورقم ١٠٥٠ بمبلغ ٢٠٥٢ ج ورقم ١٠٦٥ بمبلغ ٤٨٣ دولار.

المطلوب : **(a)** إعداد كشف تسوية البنك في ٣١ ديسمبر.

(**b**) إعـداد قيـد اليوميـة الـلازم أو قيـود اليوميـة اللازمـة لتحـديث الدفاتر المحاسبية

٥٩- جمع مدير الائتمان فـي شركة السلام المعلومات التالية عن حسابات المدينين بالشركة وخسائر الائتمان خلال السنة الحالية:

صافي المبيعات الأجلة عن السنة		**٣٠٠٠٠٠٠ج**
المدينون في نهاية السنة		**٣٦٠٠٠٠ج**
حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل:		
التي تم شطبها فعلا خلال السنة	**١٣٦٥٠ج**	
الجزء المقدر في نهاية السنة المتوقع ثبوته من حسابات المدينين	**١٨٠٠٠ج**	
		٦١٦٥٠

المطلـوب : إعـداد قيـد يوميـة واحـد يلخـص التعـرف علـى مصـروفات الحسابات غير القابلة للتحصيل عن إجمالي السنة في ظل كل افتراض من الافتراضات المستقلة التالية:

(**a**) تم تقدير مصروفا الحسابات غير القابلة للتحصيل بقيمة تعادل من $\frac{١}{٢}$صافي لمبيعات الآجلة.

(**b**) تم التعرف على مصروف الحسابات غير القابلة للتحصيل عن طريق تسوية الرصيد في مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها بالقيمة الموضحة في جدول المدى الزمني في نهاية السنة كان رصيد حساب المخصص في بداية السنة الحالية ١٥٠٠٠ج ضع بالاعتبار أثر الشطب خلال العام على الرصيد في مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها).

(**c**) استخدام المنشأة للطريقة المباشرة للشطب للمحاسبة عن الحسابات غير القابلة للتحصيل.

(**d**) أي من الطرق الثلاث يوفر للمستثمرين والدائنين أفضل تقدير دقيق لسيولة المنشأة؟ مطلوب الشرح.

٦٠- تخصص شركة جارانتي المساهمة صندوقا صغيرا للمصروفات النثرية أودعت فيه مبلغ ٣٠٠ ج وفي نهاية السنة المالية للشركة في ٣١ ديسمبر كانت البيانات المتاحة عن هذا الصندوق كما يلي:

أوراق نقدية وعملات أجنبية	٧٨٨
مستندات صرف:	
مصروف انتقال	٣٤٩
مصروفات مهمات مكتبية	١٤٦٣
مصروفات متنوعة	٤٠٠
	٣٠٠٠

المطلوب:

إجراء القيد اللازم في دفتر اليومية العامة لاستعاضة الصندوق

٦١- كان رصيد النقدية في سجلات منشأة فرح في ٢٠٠٨/٨/٣١ مبلغ ٣٦٥٠٠ج بينما ورد بكشف حساب البنك رصيد قدره ٤٣٧٠٠ في نفس التاريخ. فإذا كانت الاختلافات تتمثل فقط في الآتي:

٢٤٠٠	إيداعات بالطريق
٤	مصروفات بنكية

عدد ٣٠ شيكا مسحوبا على المنشأة ولم يتقدم أصحابها لصرفها

فالمطلوب : تحديد مجموع مبالغ الشيكات المسحوبة على المنشأة ولم تقدم للصرف.

٦٢- فيما يلي كل من التكلفة والقيمة السوقية لمحفظة الأوراق المالية القابلة للتداول لشركة السلام في نهاية كل من السنة الأولى والثانية وقد كانت الشركة تبوب هذه الأوراق المالية كأصول متداولة:

	التكلفة	**القيمة السوقية**
السنة الأولى	٨٠٠٠٠ج	٧٠٠٠٠ج
السنة الثانية	٩٠٠٠٠ج	٩٥٠٠٠ج

وضح كيف تظهر الأوراق المالية في الميزانية العمومية في نهاية كل من السنة الأولى والسنة الثانية. حساب التقويم في إجابتك إذا كان ذلك مناسبا.

٦٣- فيما يلي بعض الأرصدة الظاهرة بميزانية منشأة السلام التجارية في ٢٠٠٧,/١٢/٣١

٤٠٠٠٠٠		عملاء
	١٠٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
١٢٠٠٠٠		أوراق قبض
	١٢٠٠٠	مخصص خصم أوراق قبض

وفيما يلي البيان الخاص ببعض معاملات المنشاة خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١:

١- المبيعات الأجلة في ٢٠٠٨/٢/١ تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية بخصم تجاري ١٠% وبشروط ١٠/١٥ – ص/٦٠ تسليم محل المشتري.

٢- مردودات المبيعات في ٢٠٠٨/٢/٢ تبلغ ٤٠٠٠٠ جنية بعد الخصم التجاري.

٣- في ١/١٠ قدم العملاء كمبيالة بمبلغ ٨٠٠٠ جنية تستحق في ١٠/١ وسددوا باقي المستحق عليهم بشيك.

٤- في ٣/٥ تم خصم الكمبيالة المقدمة من العملاء بمعدل خصم ١٠% سنويا.

٥- في ٦/١٠ ت قرر إعدام دين على أحد العملاء قيمته ٥٠٠٠ جنية.

٦- في ٩/١٥ رفض العملاء سداد الكمبيالة المستحقة اليوم وبلغت مصاريف البروتستو المسددة نقدا ١٠٠٠ جنية، وقبلوا بالمبلغ كمبيالة تستحق في ٢٠٠٩/٣/١ بعد إضافة فوائد تأخير ٥% سنويا.

فإذا علمت أنه: في ١٢/٣١ تم خصم كمبيالات قيمتها ١٢٠٠٠٠ جنية ومتوسط فترة استحقاقها ٦ شهور بمعدل ١٢% سنويا وتقدر الديون المشكوك فيها في ذلك التاريخ بنسبة ٥% من العملاء، وأن الديون التي تقرر إعدامها في ذلك التاريخ تبلغ ٥٠٠٠ جنية.

الفصل الخامس

المحاسبة عن المخزون

Accounting For Inventories

١/٥ طبيعة المخزون .

٢/٥ أثر قيمة المخزون على قياس الدخل.

٣/٥ تقويم المخزون .

٤/٥ طرق قياس وحساب تكلفة المخزون.

٥/٥ التطبيق العملي لقاعدة التكلفة أو القيمة البيعية أيهما أقل.

٦/٥ تقدير تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة في ظل نظام المخزون الدوري .

٧/٥ تقدير تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة في ظل نظام المخزون المستمر.

٨/٥ التسوية الجردية للمخزون.

٩/٥ الإفصاح عن المخزون.

١٠/٥ أسئلة وتطبيقات.

١/٥ طبيعة المخزون The Nature of Inventory

١/١/٥ المخزون كأصل في الميزانية

يعتبر مخزون من أهم عناصر الأصول، لأن بيعه أي كانت صورته يمثل المصدر الرئيسي لإيرادات الوحدة الاقتصادية، كما أن المخزون عادة ما يكون أكبر في حجمه وقيمته وأثره من حسابات النقدية وحسابات المدينين. وعادة ما يتم إدارج المخزون في الميزانية بعد حسابات المدينين لأنه أبطأ نسبياً في التحول إلي نقدية ، ويمكن تعريف المخزون بأنه يمثل أصل [1]:-

A- يحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة.

B- في مرحلة الإنتاج ليصبح قابل للبيع.

C- في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

تشمل بنود المخزون في ضوء ذلك التعريف في المنشآت التجارية والصناعية والخدمية ما يلي:-

---

[1] معيار المحاسبة المصري رقم(٢) بعنوان المخزون - الذي يطبق على كافة أنواع المخزون فيما عدا:-

(أ) الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاءات بما في ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها(يراجع معيار المحاسبة المصري رقم(٨) الخاص بعقود الإنشاءات).

(ب) الأدوات المالية.

(ج) الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتجات الزراعية عند الحصاد (يراجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) الخاص بالزراعة).

كما لا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على الأنواع التالية من المخزون التي يحتفظ بها عن طريق:

(أ) منتجي المحاصيل الزراعية ومنتجات الغابات والمحاصيل الزراعية بعد حصادها والمناجم والمحاجر ومنتجاتها وحيث تقاس هذه المنتجات بصافي القيمة الطبيعية وفقاً للممارسة المتعارف عليها في هذه الصناعات وعند قياس هذا المخزون بصافي القيمة الطبيعية يتم الاعتراف بالتغير في قيمة المخزون بقائمة الدخل في الفترة التي حدث فيها التغير.

(ب) التجار السماسرة المتعاملون في السلع الأولية والذين يقومون بقياس المخزون بالقيمة العادلة مخصوماً منها المصروفات الطبيعية يتم الاعتراف بالتغير في قيمة المخزون في قائمة الدخل في الفترة التي حدث فيها ذلك التغير.

A- البضائع المشتراة والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما في ذلك على سبيل المثال – البضاعة المشتراة بواسطة تاجر التجزئة أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة بيعها.

B- وتشمل بنود المخزون أيضاً المنتجات التامة أو في مراحل الإنتاج وكذلك المواد الخام والمهمات المجهزة للاستخدام في مراحل الإنتاج.

C- وفي حالة المنشآت التي تقدم خدمات يشمل المخزون تكاليف الخدمة التي لم يتحقق الإيراد المتعلق بها من وجهة نظر المنشأة التي تقدم الخدمة[2].

٢/١/٥ المخزون كتحميل على المصروفات

طبقاً لنص المادة (٣٤) من المعيار المحاسبي المصري بعنوان المخزون يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف على النحو التالي:-

١- تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع ويجب تحميل أي تخفيض نتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وأيضاً كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيها هذا التخفيض أو تحققت فيها هذه الخسائر.

يجب معالجة قيمة أي رد لأي تخفيض في قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة في صافي قيمته البيعية كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم الرد فيها.

٢- قد تستخدم بنود المخزون في إنشاء أصول ثابتة وعندئذ تحمل تكلفة هذه البنود على حسابات هذه الأصول ومن ثم يتم إهلاكها على مدار العمر الافتراضي لهذه الأصول وفقاً لمعيار المحاسبي المصري بالأصول الثابتة وإهلاكاتها.

---

[2] يراجع معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الخاص بالإيراد.

٢/٥ أثر قيمة المخزون على قياس الدخل

Inventory Valuation and The Measurement of Income

يتم قياس إجمالي الربح عن طريق المعادلة التالية:

xxx صافي المبيعات

xx (-) تكلفة البضاعة المباعة

xx مجمل الربح

يتم الحصول على صافي المبيعات بسهولة عن طريق التسجيل اليومي لعمليات البيع وترحيلها إلي دفاتر الأستاذ.

بينما يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة المحاسبية عن طريقة المعادلة التالية[1].

xxx تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

(-) xx تكلفة البضاعة غير المباعة أو مخزون أخر المدة

xx تكلفة البضاعة المباعة

ولا شك أن الهدف الرئيسي للمحاسبة عن المخزون يتمثل في التحديد الصحيح للدخل عن طريق إجراء المقابلة الصحيحة بين التكاليف والإيرادات، وبعبارة أخرى تحديد ذلك الجزء من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع الذي يجب خصمه من إيراد الفترة الحالية، وكذلك هذا الجزء الذي يتعين ترحيله لفترة قادمة كمخزون لمقابلته بإيراداتها.

[1] لا تحتفظ كثير من المنشآت بسجلات توضح تكلفة البضاعة المباعة عن يوم لأخر إلا إذا كانت تستخدم نظام المخزون المستمر Perpetual Inventory system (وهي تلك الوحدات التي تبيع سلعاً مرتفعة الثمن كبيع السيارات والأجهزة المعمرة) ، حيث يتم أضافة تكلفة البضاعة المباعة لحساب المخزون عند شرائها، وعند بيع البضاعة تتحول تكلفتها من حساب المخزون إلي حساب تكلفة البضاعة المباعة . أما الوحدات التي تبيع سلع متعددة بأسعار مخفضة كالصيدليات ومنشآت بيع العدد الصغيرة تستخدم نظام المخزون الدوري Periodic inventory system والذي يتطلب تسجيل البضاعة التي يتم الحصول عليها في الجانب المدين من حساب المشتريات ويتم تسوية حساب المخزون في نهاية الفترة المحاسبية فقط عند الحصر والجرد الفعلي للبضاعة .

ولـيس بخـاف فـإن حـدوث خطـأ معين فـي المخـزون سـيؤدي بـالتبعيـة إلـي وجود أرقام خاطئه أخرى في كل من :-

١- الميزانية (مثل مجموعة الأصـول المتداولـة وإجمـالي الأصـول وحقـوق الملكية، وكذلك إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية).

٢- قائمـة الـدخل سـواء رقـم تكلفـة البضـاعة المباعـة ورقـم إجمـالي الـربح وصـافي الـدخل للفتـرة الحاليـة. كمـا أن قائمـة الـدخل للفتـرة التاليـة سـتتأثر أيضـاً بمقدار الخطأ الذي حدث في مخزون نهاية الفترة السـابقة علـى اعتبـار أنـه يمثل مخزون أول الفترة في قائمة الدخل التالية.

من هنا يتضح أهمية تحديد قيمة المخزون بدقة فى نهاية كل فترة محاسبية لأعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها. ويمكن أيجاد أثار أخطاء المخزون على صافي الدخل عموماً على النحو التالي:-

مخزون أخر الفترة	صافي دخل الفترة		مخزون أول الفترة
أقل من اللازم	انخفاض	ارتفاع	اقل من اللازم
أكبر من اللازم	ارتفاع	انخفاض	أكبر من اللازم

ولأغـراض تقـويم مخـزون أخـر الفتـرة عنـد إعـداد القـوائم الماليـة يـتم إتبـاع الخطوتين التاليتين:-

١- الحصر الفعلي للمخزون **Taking the Inventory.**

٢- تسعير المخزون **Pricing the Inventory.**

حيث يتم ضرب الكمية المتبقاه في تكلفة الوحدة للحصول على قيمة المخزون.

الجرد الفعلي للمخزون Taking A physical Inventory

يفصح حساب الأستاذ عن رصيد المخزون أول الفترة فقط لعدم إجراء أية قيود في حساب المخـزون منذ نـهايـة الفتـرة السـابقة، وتسـجيل البضـائع المشـتراه

خلال الفترة في حساب المشتريات، على النقيض من باقي أرصدة معظم الأصول التي يفصح عنها حساب دفتر الأستاذ.

ولعدم ظهور مخزون أخر المدة في حساب الأستاذ يتعين تحديده بالحصر الفعلي أو المادي للبضاعة المتبقاه في نهاية الفترة والموجودة بالمخازن. ويعني ذلك الحصر أن يتم القيام بعد أو وزن عناصر البضاعة المتبقاه في نهاية كل سنة (وقد يتم القيام به كل شهر) مع مراعاة ما يلي:-

- تخطيط الحصر المادي أو الفعلي للمخزون

إن عدم الدقة في التخطيط والإشراف على عملية الحصر المادي للمخزون يثمر عن حدوث أخطاء جسيمة من شأنها عدم صحة نتائج الجرد، ومن هنا فعادة ما يتم إجراء ذلك عن طريق استخدام فريق عمل (لجنة جرد) كما يتم ملاحظة الجرد عن طريق مراقب الحسابات.

وعادة ما يتم التحقق من صحة عمليات الجرد باختيار بعض عناصر المخزون وإعادة جردها وعندما يتم حصر جميع عناصر البضاعة وتسجيلها في بطاقات المخزون يتم تسعيرها بضرب أسعار الوحدة في الكميات لتحديد قيمتها.

– البضاعة في الطريق Goods in Transit

عند إجراء الجرد في نهاية الفترة المحاسبية يتعين تحديد ما إذا كانت البضاعة التي مازالت في الطريق تضاف على المخزون أو لا تضاف، ويعتمد القرار في ذلك الشأن على شروط العقد المبرم بين الموردين والشركة.

– انتقال ملكية البضاعة المباعة Passage of Title to Merchandise

يجب التحقق في نهاية كل عام من أن جميع البضاعة التي شحنت للعملاء في اللحظات الأخيرة من العام قد سجلت كمبيعات في نفس السنة، مع ملاحظة أن طلبات العملاء لا تسجل كمبيعات إلا بعد شحن البضائع بالفعل.

حيث قد تقوم بعض الشركات بتسجيل أكبر قدر من المبيعات في اليوم الأخير من الفترة المحاسبية على الرغم من أن البضاعة لم تشحن بالفعل إلا مع بداية الفترة المحاسبية التالية، ويؤدي ذلك الأجراء إلي ظهور السنة بأكثر من الحقيقة. علماً بأن مخزون البضاعة يتم تقويمه بالتكلفة، في حين تظهر حسابات العملاء بالأسعار المباعة، ومن ثم فإن تسجيل عملية البيع قبل شحن البضائع يؤدي إلي وجود زيادة غير حقيقية في أصول الشركة من ناحية، ومن جهة أخرى تؤثر الزيادة على قائمة الدخل لظهور الأرباح بأكثر من قيمتها.

٣/٥ تقويم المخزون Inventory Evaluation

بصفه عامة تقاس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل[١].

١/٣/٥ تكلفة المخزون

تتضمن تكلفة المخزون كافة الأتي:-

- تكلفة الشراء .
- تكاليف التشغيل.
- التكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلي موقعة وحالة الراهنة.

تكلفة الشراء

تتضمن ثمن الشراء والرسوم الجمركية على البنود المستوردة منها والضرائب والرسوم الأخرى (غير تلك التي تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء

---

[١] الفقرة التاسعة من معيار المحاسبة المصري بعنوان المخزون. وتعرف صافي القيمة البيعية بالسعر التقديري للبيع من خلال النشاط العادي ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

المنتجـات التامـة أو المـواد الخـام أو الخـدمات ويسـتنزل الخصـم التجـاري والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

مثال

قامت منشأة جولدي التجارية بشراء ١٠٠٠ جهاز تليفزيون بمبلغ ١٠٠٠ جنية للجهاز الواحد بخصم تجاري ١٠% تسليم محل المورد. وبلغت مصاريف الشحن والنقل ١٠٠٠٠ج ، كما بلغت المردودات والمسموحات والخصم المكتسب ١٠٠٠٠ج.

الإجابة

صافي ثمن شراء الأجهزة :

البيان	المبلغ
إجمالي ثمن الشراء ١٠٠٠x١٠٠٠=	١٠٠٠٠٠٠
يطرح : الخصم التجاري ١٠٠٠٠٠٠x١٠%=	١٠٠٠٠٠
	٩٠٠٠٠٠
يضاف: مصاريف الشراء	١٠٠٠٠
	٩١٠٠٠٠
يطرح: مقابل المردودات والمسموحات والخصم المكتسب	(١٠٠٠٠)
تكلفة شراء البضاعة	٩٠٠٠٠٠

تكلفة شراء الوحدة الواحدة = $\frac{٩٠٠٠٠٠}{١٠٠٠}$ = ٩٠٠جنية

تكاليف التشكيل

تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقي ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل الإهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة للإنتاج على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للإنتاج ، وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار فترات أو مواسم عديدة في ظل الظروف العادية مع الأخذ في الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً ، ويمكن استخدام مستوى الانتاج الفعلي إذا ما تساوى تقريباً مع الطاقة العادية للإنتاج.ولا يتم زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج المحملة على كل وحدة منتج كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة. ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة للإنتاج كمصاريف في الفترة التي أنفقت فيها. وتخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة منتج في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعاً بشكل غير طبيعي حتى لا يكون المخزون مقيماً بأعلى من تكلفته. وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل وحدة منتج على أساس الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية.

وقد ينتج عن العملية الإنتاجية خروج أكثر من منتج في نفس الوقت- فعلى سبيل المثال – عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي ، وعندما لا يمكن تحديد تكاليف التشكيل لكل منتج على حدة فإنه يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقي يتصف بالثبات.

وقد يكون التوزيع- مثلاً- على أساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج إما في المرحلة الإنتاجية التي يمكن عندها فصل كل منتج على حدة أو عند إتمام الإنتاج. وبطبيعة الحال فإن معظم المنتجات التابعة تكون ذات قيمة متدنية. وفي هذه الحالة فإنه يتم تحديد قيمتها على أساس صافي القيمة البيعية لهذه المنتجات وتخفض بها تكلفة المنتج الرئيسي وينتج عن ذلك أن تصبح قيمة المنتج الرئيسي لا تختلف كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

تتضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلي موقعه وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون.

ومن أمثلة التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون وتعتبر مصروفات في الفترة التي تخصها:

(أ) الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

(ب) تكلفة التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى.

(ج) المصاريف الإدارية التي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلي موقعه وحالته الراهنة.

(د) تكاليف البيع.

يجوز تحميل المخزون بتكلفة الاقتراض في ظروف محدودة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤) والخاص بتكاليف الاقتراض.

عند شراء مخزون بالأجل بشروط تنطوي على تسهيل ائتماني، فيتم الاعتراف بمقدار الفرق بين سعر الشراء في ظل ظروف ائتمانية عادية وبين المبلغ المدفوع كمصروفات فوائد على فترة الائتمان.

تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية

يتم قياس المخزون لدى المنشآت الخدمية بتكلفة إنتاجه وتتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما في ذلك المشرفين والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة.

ولا يتم تحميل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع وتكاليف العمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون وتحمل كمصروفات على الفترة التي تحققت خلالها.

يجب ألا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هامش الربح أو التكاليف الإدارية الأخرى غير المتعلقة بتقديم تلك الخدمات بالرغم من أنها عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة.

تكلفة الحاصلات المحصودة من الأصول البيولوجية

يتم الاعتراف الأولى بالمخزون من الحاصلات الناتجة من أصل بيولوجي مملوك المنشأة في تاريخ الحصاد بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع في وقت الحصاد. وتعتبر هذه القيمة هي تكلفة المخزون في تاريخ تطبيق هذا المعيار وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) الخاص بالزراعة[1].

---

[1] تمثل القيمة العادلة فى القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حره.

٢/٣/٥ صافي القيمة البيعية[1]

قد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلـي أو الجزئي أو إذا انخفض سعر بيعه، وقد لا يمكن أيضاً استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفـة التقديريـة لإتمامـه أو إذا زادت التكلفـة التقديريـة المتوقـع تحملهـا لإتمام عملية البيع عن سعر بيعه. إن العرف المهني القائل بأن يتم تخفيض قيمـة المخزون إلي أقل من تكلفته ليصل إلي صافي قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بأنه يجب ألا تظهر الأصول بقيمة أعلى من تلك المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استخدمها.

عادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلي صافي قيمته البيعية على أساس كل بند على حدة، إلا أنه في بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتجانسة أو المتعلقة ببعضها في مجموعات وقد تكون تلك هي الحالة بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتي لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتي يتم إنتاجها وتسويقها في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود في نفس خط الإنتاج.ولا يجوز أن تخفض قيمة بنود المخزون على أساس تبويب المخزون مثل البضاعة التامة أو كل بنود المخزون في صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية، وعادة ما تقوم منشآت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل ومحدد، ولذلك فإن كل خدمة تعامل على أنها بند مستقل.

---

[1] صافي القيمة البيعية هي صافي القيمة الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع مخزونها من خلال دورة النشاط العادي في حين أن القيمة العادلة تعكس القيم التي يمكن تبادل نفس المخزون بها بين بائع ومشتر كل منهما لديه الرغبة في التبادل في السوق. ومن ثم فإن صافي القيمة البيعية ترتبط بظروف المنشأة في حد ذاتها في حين أنه لا ينطبق ذلك على القيمة العادلة. ومن هنا فإن صافي القيمة البيعية قد لا تساوي القيمة العادلة بعد تخفيضها بالمصروفات البيعية.

يعتمد تقدير صافي القيمة البيعية على الدلائل المتاحة التي يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذا التقدير والتي يكون من المتوقع أن تحققها بنود المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الاعتبار تذبذبات السعر أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث لاحقة تؤكد ظروفاً كانت قائمة في نهاية الفترة إلي المدى الذي تكون فيه تلك الأحداث مؤكدة لظروف قائمة في تاريخ نهاية الفترة.

عند تقدير صافي القيمة البيعية يجب أن يؤخذ في الحسبان الغرض من الاحتفاظ بالمخزون، فعلى سبيل المثال فإن صافي القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات المنشأة أو عقود الخدمات تحسب على أساس قيمة العقد. وإذا ما كانت عقود البيع لكميات أقل من الكميات المحتفظ بها في المخازن، فإن صافي القيمة البيعية للكمية الزائدة تحسب على أساس أسعار البيع عامة. ويتم معالجة المخصصات التي قد يكون هناك حاجة لها لمواجهة تنفيذ عقود البيع الملزمة للكميات التي تزيد عن كمية المخزون المحتفظ بها وكذلك الخسائر المتوقعة لعقود الشراء الملزمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم(٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

ولا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التي تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بسعر لا يقل عن التكلفة أو أعلى منها. إلا أنه عندما يتبين أن الانخفاض في سعر المواد سوف يترتب عليه أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافي قيمتها البيعية، فيجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلي صافي القيمة البيعية، ويكون المقياس الأفضل في هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.

يتم عمل تقدير جديد لصافي القيمة البيعية في كل فترة تالية، وعندما تنتهي الظروف التي تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلي أقل من التكلفة أو عندما

يوجد دليل واضح بأن هناك زيادة في صافي القيمة البيعية بسبب تغير الظروف الاقتصادية، فإنه يتم رد مبلغ التخفيض بحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل، ويحدث هذا على سبيل المثال عندما يبقى أحد بنود المخزون المقوم بصافي القيمة البيعية نتيجة انخفاض سعر بيعه ضمن المخزون في الفترة التالية.

٤/٥ طرق قياس وحساب تكلفة المخزون

أساليب قياس التكلفة

قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل التكاليف المعيارية أو سعر التجزئة لسهولتها إذا كان استخدام تلك الأساليب يسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.وتحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لكل من المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة ومستوى استغلال الطاقة ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية.

تستخدم طريقة سعر التجزئة في المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هامش ربحية متساو والتي لا يمكن من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائم ويراعى عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التي تم تخفيض سعر بيعها إلي أقل من سعر بيعها الأصلي، هذا ويتم عادة استخدام نسبة هامش ربحية متوسط لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

حساب التكلفة

تخضع أسعار العديد من البضائع والسلع لتغيرات متكررة، فعندما يتم شراء كميات من تلك السلع المتماثلة تماماً في أوقات مختلفة من السنة فإن كل كمية قد تشتري بسعر مختلف عن الأخرى.

وتوجد عدة طرق بديلة شائعة الاستخدام عند تحديد أسعار الشراء التي يجب استخدامها في تحديد تكلفة المخزون أخر الفترة. لعل أبرز تلك الطرق طريقة التمييز المحدد، طريقة متوسط التكلفة، طريقة الوارد أولا يصرف أولا، الوارد أخيراً صادر أولاً[1].

وللتوضيح يفترض الحصول على البيانات التالية الخاصة بإحدى الشركات.

عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة	
١٠٠	١٠٠ ج	١٠٠٠٠ ج	مخزون أول المدة
٥٠	١١٠	٥٥٠٠	الدفعة الاولى من المشتريات ١/١
٥٠	١٢٠	٦٠٠٠	الدفعة الثانية من المشتريات ١/٤
٥٠	١٣٠	٦٥٠٠	الدفعة الثالثة من المشتريات ١/٧
٥٠	١٤٠	٧٠٠٠	الدفعة الرابعة من المشتريات ١/١٠
٣٠٠			البضاعة المتاحة للبيع
١٩٠		٣٥٠٠٠ ج	الوحدات المباعة
١١٠			وحدات مخزون أخر المدة

باستقراء بيانات الجدول يتضح إن الوحدات المباعة خلال العام مقدارها ١٩٠ وحدة وهناك ١١٠وحدة مازالت في حيازة الشركة حتى نهاية العام- تمثل مخزون أخر الفترة. وحتى يمكن تحديد كل من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون أخر الفترة يتعين وضع افتراض بموجبه يتم تحديد الوحدات المباعة

[1] أشار المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) بعنوان المخزون في الفقرات ٢٣-٢٧ إلي الطرق الثلاثة الأولي. ولم يشر إلي استخدام طريقة الوارد وأخيراً صادر أولاً، إلا أنه يتعين شرحها لانتشار أستخدمها في أدبيات المحاسبة.

ووحدات مخزون أخر الفترة. وفي ظل ذلك الافتراض أو الطريقة يمكن تحديد تكلفة وحدات مخزون أخر المدة بطريقة مغايرة مما يسفر عن قيم مختلفة لنفس المخزون.

١– طريقة التمييز المحدد Specified Identification Method

يتم تحميل بنود المخزون المحددة بذاتها والمنتجات والخدمات التي يمكن فصلها ويتم ربطها بمشروعات معينة بعناصر التكاليف الخاصة بكل منه على حدة.

هذه الطريقة تعني وجود تكاليف خاصة ببنود معينة من المخزون وهذه المعالجة تصلح لبنود المخزون التي يتم فصلها لغرض الاستخدام في مشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت تلك البنود مشتراة أو منتجة، إلا أن هذه المعالجة تكون غير مناسبة عندما يكون هناك عدد ضخم من بنود المخزون التي يمكن أن تحل محل بعضها البعض عادة، حيث قد يؤدي هذا الأسلوب في هذه الحالة إلي تحديد التأثير المسبق لقيم المخزون على صافي ربح أو خسارة الفترة.

فموجب تلك الطريقة يمكن تمييز وحدات مخزون أخر المدة وفقاً لانتمائها إلي مشتريات محددة وبالتالي يتم تسعيرها بالأسعار التي وردت في فواتير الشراء ، وباستخدام بيانات المثال السابق إذا كانت وحدات مخزون أخر الفترة وهي ١١٠ وحدة أمكن تمييزها على أساس أن منها ٤٠ وحدة من مشتريات ١/١ ، ٢٠ وحدة كانت من مشتريات ٤/١ ، ٣٠ وحدة من مشتريات ٧/١ ، ٢٠ وحدة من مشتريات ١٠/١ وبالتالي فإن تكلفة مخزون أخر الفترة يمكن احتاسبها على النحو التالي:-

٤٠ وحدة من مشتريات ١/١، سعر الوحدة ١١٠ج	٤٤٠٠ ج
٢٠ وحدة من مشتريات ١/٤، سعر الوحدة ١٢٠ج	٢٤٠٠
٣٠ وحدة من مشتريات ١/٧، سعر الوحدة ١٣٠ج	٣٩٠٠
٢٠ وحدة من مشتريات ١/٥، سعر الوحدة ١٤٠ج	٢٨٠٠
١١٠ تكلفة مخزون أخر الفترة (طريقة التمييز المحدد)	١٣٥٠٠ج

كما تتحدد تكلفة البضاعة المباعة عن طريق طرح مخزون أخر المدة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على النحو التالي :-

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٥٠٠٠ج
(-) مخزون أخر المدة	١٣٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة (طريقة التمييز المحدد)	٢١٥٠٠ج

ولا شك أن طريقة التمييز المحدد تكون أكثر جاذبية للإدارة لأنها تربط بين تكلفة الشراء الفعلية لكل وحدة مشتراه، إلا أن تلك الطريقة لا توفر المعلومات المحاسبية التي تحقق الفائدة الموجودة. فهي قد تعطي نتائج أفضل في الشركات التي تبيع فقط سلعاً مرتفعة الأثمان كالسيارات والمجوهرات، إلا أنه في حالة بيع البضائع بالتجزئة فإن تحديد تكلفة البضاعة المبيعة على ضوء تمييز مصدر الوحدات المباعة قد يكون صعباً ولا يعد منطقياً.

مثال :

تعمل منشأة السلام في تجارة السيارات وقد بلغ المخزون في ٢٠٠٧/١/١ أربعة سيارات بيانها كالتالي:

رقم الموديل	العدد	تكلفة السيارة
١	١	٧٠٠٠٠جنيه
٢	١	١٥٠٠٠٠ج
٣	١	٢٠٠٠٠٠ج
٤	١	٣٠٠٠٠٠ج

وخلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كانت المشتريات ٥٠ سيارة من الموديل رقم(١) بسعر السيارة ٨٠٠٠٠ جنية، ٢٠ سيارة من الموديل رقم (٣) بسعر السيارة ٢١٠٠٠٠ جنيه. وتم خلال السنة بيع ٦٩ سيارة وأمكن تحديد هوية مخزون نهاية الفترة كالتالي:

(A) ١ سيارة من الموديل رقم(١) المشتري خلال السنة.

(B) ١ سيارة من الموديل رقم (٢) المتبقية من العام الماضي.

(C) ٢ سيارات من الموديل رقم (٣) المشتري خلال السنة.

(D) ١ سيارة من الموديل رقم (٤) المتبقية من العام الماضي.

في هذه الحالة يتم حساب تكلفة مخزون نهاية الفترة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كالتالي:

- مخزون ٢٠٠٧/١٢/١٣= محزون١/١ + المشتريات - المبيعات

= ٤+(٥٠+٢٠)-٦٩

= ١٠ سيارات

- تكلفة مخزون نهاية الفترة:

(A) ١ سيارة موديل رقم(١) x ٨٠٠٠٠	=٨٠٠٠٠ جنية.
(B) ٢ سيارة موديل رقم(٣) x ٢١٠٠٠٠	= ٤٢٠٠٠٠ جنية.
(C) سيارة موديل رقم (٢) x ١٥٠٠٠٠	=١٥٠٠٠٠جنية.
(D) سيارة موديل رقم (٤) x ٣٠٠٠٠٠	= ٣٠٠٠٠٠ جنية.
الإجمـــالي	=٩٥٠٠٠٠ جنية

٢– طريقة متوسط التكلفة Average Cost Method

يتم تحديد تكلفة كل بند طبقاً لطريقة المتوسط المرجح للتكلفة على أساس المتوسط المرجح لتكلفة البند في بداية فترة ما وتكلفة الوحدات المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة. ويحسب المتوسط إما على أساس دوري أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.

ويتم إحتساب متوسط التكلفة بقسمة إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، ويسمى الناتج بالمتوسط المرجح لتكلفة الوحدة

Weighted – Average Unit Cost وهو يستخدم في تحديد تكلفة مخزون أخر المدة.

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٥٠٠٠ج
عدد الوحدات المتاحة للبيع	٣٠٠ وحدة
متوسط تكلفة الوحدة	١١٦,٦٧ج
مخزون أخر الفترة (بطريقة متوسط التكلفة)	
١١٠وحدة x ١١٦,٦٧ج	١٢٨٣٤ج

تعطي تلك الطريقة نتائج مختلفة مقارنة بطريقة التمييز المحدد سواء بالنسبة لكل من تكلفة البضاعة المباعة ومخزون أخر المدة على النحو التالي:-

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٥٠٠٠ج
(-) مخزون أخر المدة	١٢٨٣٤
تكلفة البضاعة المباعة بطريقة متوسط التكلفة	٢٢١٦٦ج

وبإتباع طريقة متوسط التكلفة سوف تتأثر تكلفة مخزون أخر المدة ومقدارها ١٢٨٣٤ج لجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال السنة. فالسعر المدفوع في بداية العام قد يكون له نفس الوزن في تسعير مخزون أخر المدة مثل السعر المدفوع في نهاية العام.

وربما النقد السائد لطريقة متوسط التكلفة يتمثل في انها لا تعطي اهتماما كبيراً للأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة منذ عدة أشهر.

مثال

كانت حركة مخزون الثلاجات لدى شركة بيكو خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ على النحو التالي:-

البيان	الكمية	تكلفة الثلاجة
مخزون ٢٠٠٧/١/١	**١٠٠**	**٢٠٠٠ جنية**
المشتريات:		
في ٢٠٠٧/٣/١	**١٠٠**	**٢٥٠٠ جنية**
في ٢٠٠٧/٦/١	**٤٠٠**	**٢٠٠٠ جنية**
في ٢٠٠٧/١٠/١٥	**١٠٠**	**٣٠٠٠ جنية**
في ٢٠٠٧/١٢/١	**٤٠٠**	**٣٥٠٠ جنية**
الإجمالي	**١٠٠٠**	
المبيعات:		**سعر بيع الثلاجة:**
في ٢٠٠٧/٤/١	**١٠٠**	**٤٠٠٠ جنية**
في ٢٠٠٧/١٠/١	**٣٠٠**	**٣٥٠٠ جنية**
في ٢٠٠٧/١٢/١٥	**٥٠٠**	**٣٠٠٠ جنية**
الإجمالي	**٩٠٠**	

المطلوب

حساب تكلفة مخزون نهاية الفترة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وتكلفة المبيعات باستخدام طريقة المتوسط المرجح للتكلفة في ظل افتراض أن المنشأة تستخدم نظام المخزون الدوري.

الحل

(A) تكلفة مخزون بداية الفترة = ١٠٠ وحدة x٢٠٠٠=٢٠٠٠٠٠ج

(B) تكلفة صافي المشتريات

= (١٠٠x٢٥٠٠)+(٤٠٠x٢٨٠٠)+(١٠٠x٣٠٠٠)

+ (٤٠٠x٣٥٠٠)= ٣٠٧٠٠٠٠ج

(C) تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = ٣٢٧٠٠٠٠ج = ٢٠٠٠٠٠ + ٣٠٧٠٠٠٠

(D) كمية البضاعة المتاحة = ١٠٠+١٠٠٠= ١١٠٠ ثلاجة .

المتوسط المرجح للتكلفة = $\frac{٣٠٧٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠}{١٠٠٠ + ١٠٠}$

= $\frac{٣٢٧٠٠٠٠}{١١٠٠ \text{ ثلاجة}}$ = ٢٩٧٢,٧٣ ج للثلاجة

(E) تكلفة مخزون نهاية الفترة ٢٠٠٧/١٢/٣١ =

٢٠٠ ثلاجة x ٢٩٧٢,٧٣ = ٥٩٤٥٤٦ ج

(G) تكلفة البضاعة خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ =

٩٠٠ x ٢٩٧٢,٧٣ = ٢٦٧٥٤٥٧ ج

ويلاحظ أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع من الثلاجات وقيمتها:

= تكلفة البضاعة المباعة + تكلفة مخزون نهاية الفترة

٣٢٧٠٠٠٣ج = ٢٦٧٥٤٥٧ + ٥٩٤٥٤٦

٣– طريقة الوارد أولاً صادر أولاً First-In- First- Out (FIFO) Method

تفترض طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أن بنود المخزون التي تم شراؤها أولاً يتم بيعها أولاً وبالتالي فإن البنود التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها حديثاً.

فتلك الطريقة تفترض أن البضاعة التي يتم شراؤها أولاً تباع أولاً، بمعنى أن البيع يتم من أقدم بضاعة موجودة بالمخزن. وبالتالي فإن مخزون بضاعة أخر المدة يكون من أحدث بضاعة تم اقتناؤها.

وقد يتم استخدام تلك الطريقة بغض النظر عما إذا كان التدفق المادي الفعلي للبضاعة يتفق مع افتراض بيع البضاعة من أقدم الوحدات أو لا يتفق. فباستخدام نفس بيانات المثال السابق يتم تقويم مخزون أخر المدة بافتراض أن عناصر المخزون ومقداره ١١٠ وحدة متبقاه من أحداث عمليات شراء على النحو التالي:-

٥٠ وحدة من مشتريات ١٠/١ بسعر ١٤٠ج	٧٠٠٠ ج
٥٠ وحدة من مشتريات ٧/١ بسعر ١٣٠ج	٦٥٠٠
١٠ وحدة من مشتريات ٤/١ بسعر ١٢٠ج	١٢٠٠ج
تكلفة مخزون أخر المدة (بطريقة FIFO)	١٤٧٠٠ج

وخلال فترات ارتفاع الأسعار تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلي تقويم المخزون بقيمة مرتفعة بالمقارنة إلي طريقة متوسط التكلفة، وبصفة عامة عندما يتم تخفيض قيمة كبيرة نسبياً لتكلفة مخزون أخر المدة فإن القيمة المتبقاه كتكلفة للبضاعة المباعة ستكون صغيرة نسبياً كما يتضح من الأتي:-

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٥٠٠٠ج
(-) مخزون أخر المدة	١٤٧٠٠
تكلفة البضاعة المباعة (بطريقة FIFO)	٢٠٣٠٠ج

ولا شك أن تلك الطريقة تمتاز بأنها تقوم مخزون أخر لمدة بأحدث الأسعار، وبالتالي فإن قيمة المخزون التي تظهر في الميزانية تكاد تكون قيمة حقيقية تعكس الأسعار السائدة في تاريخ إعداد الميزانية.

مثال توضيحي :

باستخدام نفس بيانات المثال التوضيحي لشركة بيكو، وبافتراض أن المنشأة تطبق طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في حساب مخزون البضاعة من الثلاجات وفي ظل إتباع نظام المخزون الدوري.

المطلوب : حساب تكلفة مخزون نهاية الفترة وتكلفة المبيعات.

الحل: الوحدات المباعة أو المستخدمة = مخزون أول الفترة+ صافي المشتريات – مخزون نهاية الفترة = الوحدات المتاحة – مخزون نهاية الفترة.

(A) تكلفة مخزون أول الفترة= ١٠٠x٢٠٠٠= ٢٠٠٠٠٠ج

(B) تكلفة صافي المشتريات =

في ٢/١ = ١٠٠ x ٢٥٠٠ = ٢٥٠٠٠٠ج

في ٦/١ = ٤٠٠ x ٢٨٠٠ = ١١٢٠٠٠٠ج

في ١٠/١ = ١٠٠ x ٣٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠ج
في ١٢/١ = ٤٠٠ x ٣٥٠٠ = ١٤٠٠٠٠٠ج
الإجمالي ١٠٠٠ وحدة ٣٠٧٠٠٠٠ج

(C) تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = ٢٠٠٠٠٠ + ٣٠٧٠٠٠٠

= ٣٢٧٠٠٠٠ ج

(D) كمية البضاعة المتاحة =

كمية مخزون بداية الفترة + كمية صافي المشتريات

= ١٠٠ + ١٠٠٠ = ١١٠٠ ثلاجة

(E) وحدات مخزون نهاية الفترة في ٢٠٠٧/١٢/٣١=

الوحدات المتاحة – الوحدات المباعة

= ١١٠٠ – ٩٠٠ = ٢٠٠ ثلاجة

(G) تكلفة مخزون نهاية الفترة حسب الوارد أولاً صادر أولاً=

٢٠٠ x ٣٥٠٠ = ٧٠٠٠٠٠ج

(H) تكلفة المبيعات

= تكلفة البضاعة المتاحة – تكلفة مخزون نهاية الفترة

= ٣٢٧٠٠٠٠ – ٧٠٠٠٠٠ج = ٢٥٧٠٠٠٠ج

٤– طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً Last-In-First-out (LIFO) method[١]

تشير تلك الطريقة إلي أن البضاعة المقتناة حديثاً يتم بيعها أولاً، وعندئذ يكون مخزون أخر المدة من أقدم بضاعة تم شراؤها، فتلك الطريقة تفترض أن مفردات المخزون التي يتم شرائها أو إنتاجها أخيراً يتم بيعها أولاً، وبالتالي فإن مفردات المخزون المتبقية بالمخازن في نهاية الفترة هي التي تم شرائها أو إنتاجها أولاً. وعلى الرغم من أن ذلك الافتراض قد لا يتمشى مع التدفق المادي

[١] لم يشر معيار المحاسبة المصري رقم (٢) بعنوان المخزون إلي استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً عند حساب تكلفة المخزون في نهاية الفترة المحاسبية.

الفعلي للبضاعة فإن هناك منطقاً يؤيد تلك الطريقة. على أساس اعتماد قياس الدخل على الأسعار السائدة في السوق لأنها ترتبط في معظمها بأحدث المشتريات وبالتالي يجب مقابلة إيراد المبيعات بالتكلفة الجارية للبضاعة المباعة. في حين تعتمد طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على أقدم الأسعار في تحديد قيمة البضاعة المباعة.

وللتوضيح يتم استخدام بيانات المثال السابقة في تسعير وحدات مخزون أخر المدة ومقدارها ١١٠وحدة ، كما لو كانت من أقدم البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة على النحو التالي:-

١٠٠ وحدة من مخزون أول المدة بسعر ١٠٠ج	١٠٠٠٠ج
١٠ وحدة من مشتريات ١/١ بسعر ١١٠ج	١١٠٠
تكلفة مخزون أخر المدة (بطريقة LIFO)	١١١٠٠ج

يلاحظ من البيانات السابقة أن تكلفة مخزون أخر المدة في ظل تلك الطريقة ومقدارها ١١١٠٠ج تقل كثيراً عن تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ومقداره ١٤٧٠٠ج. وطالما أن تكلفة مخزون أخر المدة في طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تكون منخفضة نسبياً فإن تكلفة البضاعة المباعة ستكون مرتفعة نسبياً ويتضح ذلك من الأتي:

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٥٠٠٠ج
(-) مخزون أخر المدة	١١١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة (الوارد أخيراً صادر أولاً)	٢٣٩٠٠ج

مقارنة الطرق البديلة لتسعير المخزون

يوضح الجدول التالي ملخص المبالغ المحسوبة لكل من تكلفة مخزون أخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وإجمالي الربح من المبيعات في ظل كل طريقة- بافتراض أن مبيعات الفترة ٣٠٠٠٠ جنيه :-

	طريقة التمييز المحدد	طريقة متوسط التكلفة	طريقة FIFO	طريقة LIFO
مبيعات	٣٠٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠٠ج
تكلفة البضاعة المباعة				
مخزون أول المدة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
مشتريات	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
(–) مخزون أخر المدة	١٣٥٠٠	١٢٨٣٤	١٤٧٠٠	١١١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٢١٥٠٠	٢٢١٦٦	٢٠٣٠٠	٢٣٩٠٠
إجمالي الربح من المبيعات	٨٥٠٠	٧٨٣٤	٩٧٠٠	٦١٠٠

باستقراء بيانات الجدول السابقة يتضح تباين النتائج التي تم الحصول عليها من الطرق الأربعة، كما يتبين أنه خلال الفترات التي ترتفع فيها الأسعار يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلي ظهور أرباح أقل نسبياً (وبالتالي يتم دفع ضريبة أقل نسبياً مقارنة بالطرق الثلاثة الأخرى لتقويم المخزون).

أما الفترات التي يسود فيها انخفاض الأسعار فيؤدي استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلي ظهور أرباح أكبر نسبياً بالمقارنة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً حيث تؤدي الأخيرة إلي ظهور الأرباح عند حدها الأدنى.

وقد أشارات الفقرتين ٢٥- ٢٦ من المعيار المحاسبي المصري الثاني بعنوان المخزون ما يلي:-

٢٥- تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة عند تحديد تكلفة المخزون في الحالات الأخرى خلاف تلك الواردة بالفقرة رقم"٢٣" (طريقة التمييز المحدد) وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة أو نفس الاستخدامات.

وبالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة قد يكون له ما يبرره.

٢٦- على سبيل المثال فإن المخزون في إحدى القطاعات قد يكون له استخدام مختلف عن استخدام نفس المخزون في قطاع آخر. ومع ذلك فإن اختلاف المنطقة الجغرافية التي بها المخزون (أو لاعتبارات ضريبية) في حد ذاتها لا يعتبر مبرراً كافياً لاستخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة لنفس نوع المخزون.

وعموماً يوضح الجدول التالي ملخص بمزايا وعيوب كل طريقة من الطرق الأربعة لتقويم المخزون في ضوء أدبيات المحاسبة:-

	طريقة التمييز المحدد	طريقة متوسطة التكلفة	طريقة LIFO	طريقة FIFO
المزايا	تعطي صورة دقيقة عن التدفق المادي للبضاعة	تعطي عناصر المخزون نفس القيم المحاسبية	تؤدي إلي إظهار المخزون بأسعار تقترب من تكاليف الإحلال الجارية	ملائمة لفترات التضخم، حيث يتم قياس صافي الدخل على ضوء أسعار البيع الجارية وتكاليف الإحلال الجارية.
العيوب	تهيئ الفرصة للتلاعب في تحديد مقدار الدخل عن طريق تفضيل بيع عناصر معينة من البضاعة المتاحة دون العناصر الأخرى.	تخفي التغيرات في تكلفة الاحلال الجارية للمخزون حيث تدخل في احتساب المتوسط مع التكاليف القديمة، ولا تتلائم مع فترات التضخم.	لا تعطي اهتماماً كبيراً للأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة ولا تتلائم مع فترات التضخم حيث تؤدي لوجود أرباح أكبر من الحقيقة.	تؤدي إلي إظهار المخزون في الميزانية بأسعار أقل كثيراً من تكلفة الإحلال الجارية للمخزون.

٥/٥ التطبيق العملي لقاعدة التكلفة أو القيمة أيهما أقل

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الأول المتبع في تقويم المخزون. إلا أن هناك ظروف قد تنشأ وتجعل من الملائم تقويم المخزون بأقل من أساس التكلفة على سبيل حدوث خسارة ناتجة من انخفاض مستوى الأسعار بسبب انخفاض منفعة المخزون عن تكلفته ويتم في ظل ذلك الموقف تحميل تلك

الخسارة على قائمة الدخل عن طريق تخفيض القيمة المحاسبية للمخزون من التكلفة إلي قيمة السوق الأقل.

وقد كان سائداً استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل **The Lower of Cost or Market Rule (LCM)** ، وكان يقصد بسعر السوق المبلغ الذي تدفعه المنشأة حالياً للحصول على نفس البضاعة التي يتم شراؤها بنفس كمياتها المعتادة من خلال مصادر التوريد العادية. ولذلك كان يشار إلي سعر السوق بمصطلح تكلفة الإحلال الجارية **Current Replacement Cost** .

إلا أنه بمرور الزمن وتحول اهتمام المستخدمين من الميزانية إلي قائمة الدخل نشأ نوع من عدم الاقتناع بقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لعديد من الأسباب لعل أبرزها:-

١- حقيقة هامة هي أن أسعار البيع لا تنخفض عادة بانخفاض أسعار الإحلال وحتى في حالة انخفاضها فإنها قد لا تنخفض بنفس النسبة.

وللتوضيح في حالة تخفيض تكلفة مخزون أخر المدة إلي أسعار السوق الأقل ، بينما تم بيع البضاعة في الفترة التالية بنفس أسعار البيع العادية فإن نتيجة ذلك التخفيض ستعكس خسائر وهمية في الفترة الأولي في حين تؤدي إلي أرباح مبالغ فيها في الفترة التالية.

٢- لا يجب تقويم المخزون بما يزيد عن صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق **Net Realizable Value** ، والتي سبق تعريفها بأنها سعر البيع المتوقع ناقصاً مصروفات البيع المتوقعة من خلال النشاط العادي للاستخدام.

وللتوضيح يفترض أنه بسبب عدم استقرار السوق يسوق اعتقاد بأن البضاعة التي سبق الحصول عليها بمبلغ ١٠٠٠جنية وتبلغ تكلفة إحلالها حالياً مبلغ ٩٥٠ جنية من المتوقع بيعها بما لا يزيد عن ١٠٥٠ جنية. وتبلغ المصروفات البيعية المتوقعة الخاصة بها ١٥٠ جنية. ففي تلك الحالة يجب

تخفيض قيمة المخزون إلي ٩٠٠ جنية (صافي القيمة القابلة للتحقق) وهي أقل من تكلفة الإحلال الجارية.

ولذلك فقد اتجه المعيار المحاسبي المصري رقم(٢) بعنوان المخزون إلي استخدام قاعدة التكلفة أو القيمة البيعية أيهما أقل، ولتوضيح ذلك التطبيق يفترض البيانات التالية :-

العنصر	الكمية	تكلفة الوحدة		الإجمالي		التكلفة أو القيمة البيعية أيهما أقل
		التكلفة التاريخية الأصلية	القيمة البيعية	التكلفة التاريخية الأصلية	القيمة البيعية	
A	١٠٠	١٢٠ج	١١٠ج	١٢٠٠٠ج	١١٠٠٠ج	١١٠٠٠ج
B	٩٠	٢١٠	٢٥٠	١٨٩٠٠	٢٢٥٠٠	١٨٩٠٠
C	٦٠	٨٠	٩٠	٤٨٠٠	٥٤٠٠	٤٨٠٠
D	٢٠٠	١٠٠	٨٠	٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠
الجملة				٥٥٧٠٠ج	٥٤٩٠٠ج	٥٠٧٠٠ج

فإذا تم تطبيق قاعدة التكلفة أو القيمة البيعية أيهما أقل على كل عنصر على حده يقوم المخزون بمبلغ ٥٠٧٠٠ج. إلا أن هناك بديلاً أخر أقل دقة لتطبيق تلك القاعدة وهو التطبيق على إجمالي قيمة المخزون بدلاً من تطبيقها على كل عنصر على حدة. فإذا ما تطبيق تلك القاعدة على الإجماليات ينبغي مقارنة جملة التكلفة الأصلية ومقدارها ٥٥٧٠٠ج مع جملة القيمة البيعية ومقدارها ٥٤٩٠٠ج. وفي تلك الحالة سوف يتم اختيار القيمة الأقل (القيمة البيعية). ويعني ذلك أنه إذا تمت المقارنة على مستوى العناصر يقوم المخزون بمبلغ ٥٠٧٠٠ج. وإذا تمت المقارنة على مستوى الجملة يقوم بمبلغ ٥٤٩٠٠ج. وهناك طريقة ثالثة حيث يتم تطبيق القاعدة على كل مجموعة من السلع المتشابهة بدلاً من تطبيقها على كل عنصر أو على الإجمالي.

٥/٦ تقدير تكلفة البضاعة المباعة ومخزون أخر المدة في ظل نظام المخزون لدوري.

Techniques for Estimating the cost of Goods Sold and Ending Inventory according to periodic Inventory system

يعد إجراء الجرد الفعلي للمخزون شهرياً أمراًً مكلفاً ومستنفذاً للوقت، لذلك فإذا كانت المنشأة تستخدم نظام المخزون الدوري في إعداد قوائم مالية شهرية أو ربع سنوية، يتم عادة تقدير قيم كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة عن طريق تطبيق منهج مجمل الربح أو منهج تجارة التجزئة.

١– طريقة مجمل الربح The Gross Profit Method

تعتمد تلك الطريقة على تقدير المخزون بافتراض أن معدل الربح الإجمالي يبقى ثابتاً تقريباً من فترة محاسبية لأخرى. ويعتبر ذلك الافتراض واقعياً بالنسبة لكثير من الشركات. فعند معرفة معدل الربح الإجمالي فإنه يمكن تقدير المخزون من خلال الإجراءات التالية:-

- تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع من واقع دفتر الأستاذ العام عن طريق مخزون أول المدة إلي صافي المشتريات.

- تقدير تكلفة البضاعة المباعة عن طريق تخفيض رقم صافي المبيعات بمقدار الربح الإجمالي المعتاد.

- طرح تكلفة البضاعة المباعة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لإيجاد القيمة المقدرة لمخزون أخر المدة.

وللتوضيح يفترض أن مخزون أول المدة بشركة السلام كان ١٠٠٠٠٠ج في١/٧ ، وقد بلغت صافي المشتريات خلال ذلك الشهر ٢٠٠٠٠ج ، وصافي المبيعات ٥٠٠٠٠جنية . وبفرض أن معدل الربح الإجمالي المعتاد لهذه الشركة هو ٣٠% من صافي المبيعات. المطلوب تقدير مخزون أخر المدة.

الحل

	مخزون أول المدة	**١٠٠٠٠٠ج**
	صافي المشتريات	**٢٠٠٠٠**
الخطوة الأولي	**تكلفة البضاعة المتاحة للبيع**	**١٢٠٠٠٠**
الخطوة الثانية	**يطرح تكلفة البضاعة المباعة**	
	٥٠٠٠٠ج x ٧٠%	**٣٥٠٠٠**
الخطوة الثالثة	**القيمة المقدرة لمخزون أخر المدة**	**٨٥٠٠٠ج**

مثال

فيما يلي البيانات الخاصة بأحدي المنشآت التجارية خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

	جنية
مخزون ٢٠٠٦/١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠
المشتريات خلال سنة ٢٠٠٧	٨٠٠٠٠٠
المبيعات خلال سنة ٢٠٠٧	١٠٠٠٠٠٠
نسبة مجمل الربح	٢٥%

المطلوب

تقدير تكلفة المخزون للشركة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وفقاً لطريقة مجمل الربح.

الحل

لتحديد تكلفة المخزون طبقاً لطريقة نسبة مجمل الربح يتم إتباع الآتي:

(A) يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة وذلك باستبعاد هامش ربح مبيعات الفترة من قيمة مبيعات الفترة كالتالي:

تكلفة مبيعات الفترة = قيمة مبيعات الفترة – هامش الربح على مبيعات الفترة.

(B) يتم حساب التكلفة المقدرة لمخزون آخر المدة بالمعادلة التالية:

تكلفة مخزون نهاية المدة

= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة المبيعات

وبتطبيق ذلك على المثال:-

		جنية
مخزون أول المدة في ٢٠٠٧/١/١		٢٥٠٠٠٠
يجمع : مشتريات الفترة		٨٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		١٠٥٠٠٠٠
يطرح : تكلفة المبيعات خلال الفترة		
المبيعات	١٠٠٠٠٠٠	
يطرح : مجمل الربح	(٢٥٠٠٠٠)	
١٠٠٠٠٠٠x ٢٥%	–	٧٥٠٠٠٠
التكلفة المقدرة للمخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١		٣٠٠٠٠٠

٢– طريقة سعر التجزئة The Retail Method of Inventory

تستخدم تلك الطريقة على نطاق واسع في متاجر التجزئة أو الأقسام، ففي تلك المتاجر عادة ما يكتب سعر البيع على كل سلعة، ولذلك فمن السهل تقويم المخزون على أساس أسعار التجزئة الجارية بدلاً من الرجوع إلي فواتير الشراء لتحديد تكلفة الوحدة لكل عنصر من عناصر المخزون. ويتم ذلك على النحو التالي:-

١- تحديد قيمة المخزون على أساس سعر التجزئة.

٢- تحويل المخزون إلي سعر التكلفة باستخدام النسبة السائدة بين التكلفة وسعر البيع خلال الفترة.

ويمكن تنفيذ تلك الطريقة في تقدير المخزون باستخدام البيانات المحاسبية دون إجراء أي حصر مادي لذلك المخزون. حيث تعتبر نسبة التكلفة إلي سعر البيع للفترة الحالية هي الأساس الذي تنفذ إليه تلك الطريقة في تقويم المخزون (بينما تعتمد طريقة إجمالي الربح على خبرة المنشأة السابقة في تحديد معدل الربح الإجمالي).

وللتوضيح يفترض استخدام البيانات الافتراضية التالية.

البيان	سعر البيع	التكلفة
مخزون أول المدة	٤٥٠٠٠ج	٣٠٠٠٠ج
صافي المشتريات أثناء الشهر	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	٦٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
يطرح: صافي مبيعات الشهر	٣٠٠٠٠	
مخزون أخر المدة بسعر البيع	٣٥٠٠٠ج	
نسبة التكلفة = ٤٥٠٠٠ج/ ٦٥٠٠٠ج) = ٦٩,٢%		
مخزون أخر المدة بالتكلفة = (٣٥٠٠٠ج × ٦٩,٢) = ٢٤٢٢٠ج		

وتجدر الإشارة إلي إمكانية استخدام طريقة إجمالي الربح في إعداد القوائم المالية الشهرية، كما يتم أستخدمها بعد إجراء الجرد الفعلي في نهاية العام للتأكد من أن النتائج التي تم التوصل إليها من عملية الحصر الفعلي والتسعير كانت نتائج معقولة. كما يمكن أن تستخدم تلك الطريقة أيضاً في حالة تلف المخزون نتيجة حدوث حريق أو لأي سبب أخر عند احتساب قيمة البضاعة في تاريخ الحريق.

بينما قد تكون طريقة التجزئة في الممارسة العملية معقدة لأنه عادة ما يتم تعديل أسعار البيع بصفة متكررة عن طريق عمل إضافات وتخفيضات لسعر البيع وتؤدي تلك التغيرات المتكررة إلي بعض الصعوبات في تحديد المعدل الصحيح لاستخدامه في تخفيض المخزون من سعر البيع إلي التكلفة.

مثال :

فيما يلي البيانات الخاصة بأحد المنشآت خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١:

البيان	سعر التكلفة	سعر التجزئة
	جنية	جنية
مخزون ٢٠٠٧/١/١	٣٢٠٠٠	٤٠٠٠٠
مشتريات السنة	٣٠٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	٣٣٢٠٠٠	٤١٥٠٠٠
مبيعات السنة		٤٠٠٠٠٠

والمطلوب:

تقدير تكلفة مخزون نهاية المدة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وفقاً لطريقة سعر التجزئة.

الحل :

تعتمد طريقة مخزون التجزئة في تقدير تكلفة المخزون على العلاقة بين تكلفة البضاعة المتاحة للبيع من ناحية وسعر التجزئة لهذه البضاعة من ناحية أخرى. ولاستخدام هذه الطريقة تتبع الخطوات التالية:

(a) يتم حساب قيمة البضاعة المتاحة للبيع بسعر التجزئة.

(b) يتم حساب قيمة البضاعة المتاحة للبيع بسعر التكلفة.

(d) يتم حساب نسبة التكلفة إلي سعر التجزئة كالتالي:

$$\text{نسبة التكلفة إلي سعر التجزئة} = \frac{\text{البضاعة المتاحة للبيع بسعر التكلفة}}{\text{البضاعة المتاحة للبيع بسعر التجزئة}}$$

(e) يتم حساب مخزون نهاية المدة بسعر التجزئة ويساوي:

البضاعة المتاحة بسعر التجزئة – مبيعات الفترة.

(f) يتم تقدير تكلفة مخزون نهاية المدة كالتالي:

تكلفة مخزون نهاية المدة

= مخزون نهاية المدة بسعر التجزئة x نسبة التكلفة إلي سعر التجزئة

بتطبيق تلك الخطوات على المثال المتقدم يتضح الآتي:

١- يتم حساب نسبة التكلفة إلي سعر التجزئة كالتالي:

نسبة التكلفة إلي سعر التجزئة = $\frac{٣٣٢٠٠٠}{٤١٥٠٠٠}$ = ٨٠%

٢- يتم حساب قيمة المخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بسعر التجزئة كالتالي:

مخزون نهاية المدة = ٤١٥٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ جنية

٣- يتم تقدير تكلفة مخزون نهاية المدة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كالتالي:

التكلفة المقدرة للمخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١

= ١٥٠٠٠ x ٨٠%=١٢٠٠٠جنية

٧/٥ تقدير تكلفة البضاعة المباعة ومخزون أخر المدة في ظل نظام المخزون المستمر

Perpetual Inventory System

يتسم نظام المخزون المستمر في وجود سجلات تبين بصفة مستمرة قيمة المخزون المتبقي في نهاية المدة وكذلك بتكلفة البضاعة المباعة ومن ثم يمكن إعداد قوائم مالية شهرية أو ربع شهرية نظراً لتوافر المعلومات عن كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة. وقد ساعد التطور الملحوظ في استخدام الكمبيوتر في سهولة استخدام ذلك النظام، كما يتميز أيضاً ذلك النظام بوجود رقابة داخلية قوية حيث أنه بمقارنة الحصر الفعلي للمخزون مع السجلات المحاسبية يمكن إدراك أي عجوزات دون أخطاء، وبالتالي يمكن إجراء أية تصحيحات لازمة ولذلك فذلك النظام ملائماً تماماً للمنشآت التي تتاجر في السلع مرتفعة الثمن مثل الأجهزة المنزلية المعمرة والسيارات.

يوضح الشكل التالي بطاقة سجل المخزون وفقاً لنظام المخزون المستمر.

بطاقة سجل المخزون وفقاً للنظام المستمر									
أسم العنصر —					الحد الأقصى —				
الموقع —					الحد الأدنى —				
التاريخ	مشتريات			مبيعات			رصيد		
	الوحدات	تكلفة الوحدة	جملة	الوحدات	تكلفة الوحدة	جملة	وحدات	تكلفة الوحدة	جملة
١/١	-	-	-	-	-	-	١٠	١٠٠	١٠٠٠
١/٥	-	-	-	٥	١٠٠	٥٠٠	٥	١٠٠	٥٠٠
١/١٠	١٠	١٢٠	١٢٠٠	-		-	٥ ١٠	١٠٠ ١٢٠	١٧٠٠
١/١٥	-	-	-	٥٠ ٥	١٠٠ ١٢٠	٥٠٠ ٦٠٠	٥	١٢٠	٦٠٠

حيث يتم إثبات الوحدات المشتراة وتكلفتها في البطاقة في تاريخ التسلم، أما كميات الوحدات المباعة وتكلفتها فيتم تسجيلها في تاريخ البيع، ويتم إظهار الرصيد المتبقي بعد كل عملية شراء أو بيع، وهذا الرصيد يتم بيانه في صوره وحدات وتكلفة الوحدة وجملة القيمة.وغني عن الذكر فقد تم إعداد البطاقة السابقة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تسعير المخزون.

وعند استخدام نظام المخزون المستمر يفصح حساب المخزون بدفتر الأستاذ العام عن الرصيد أولاً بأول باعتباره حساب مراقبه، ويراقب حساب المخزون على البطاقات العديدة للمخزون باعتبارها سجلات فرعية، كما يتم أيضاً إمساك حساب تكلفة البضاعة المباعة في دفتر الأستاذ العام لتحديد رصيد هذه التكلفة أولاً بأول.

وتتطلب عملية شراء البضاعة في المنشأة التي تستخدم نظام المخزون المستمر إجراء قيد يومية على حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام على النحو التالي:

	له	منه
من حـ/ المخزون **إلي حـ/ الموردين** **تسجيل مشتريات البضاعة بالأجل**	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

ويتم تسجيل تلك العملية أيضاً بدفتر الأستاذ الفرعي(بطاقات المخزون المستمر) موضحاً فيه كميات المشتريات من كل نوع، وقد يؤثر مبلغ المشتريات ومقداره ١٠٠٠٠ج على سجل واحد فقط، أو ربما على ١٠ سجلات فرعية حسب عدد نوع البضاعة المرتبطة بعملية الشراء.

هذا ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة عن كل عملية بيع بالرجوع إلي بطاقة المخزون المناسبة، ولذلك ففي وقت البيع يجب تسجيل كل من سعر البيع وتكلفة البضاعة المباعة كما يتضح من القيدين التاليين:-

من حـ/ المخزون **إلي حـ/ المبيعات** **تسجيل مشتريات البضاعة بالأجل**	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة **إلي حـ/ المخزون** **ــ تسجيل تكلفة البضاعة المباعة والنقص في المخزون الخاص بها ــ**	٣٠٠٠	٣٠٠٠

وعادة ما تقوم الشركة التي تستخدم نظام المخزون المستمر بعملية الحصر الفعلي لكل البضاعة الباقية لديها مرة واحدة كل عام، حيث تتم المقارنة بين قيمة المخزون وفقاً للحصر الفعلي وقيمته وفقاً لسجلات المخزون المستمر. ويتم عمل قيد التسوية اللازم لجعل سجلات المخزون متفقة مع الحصر الفعلي له. على النحو التالي:-

من حـ/ عجز المخزون (خسارة) **إلى حـ/ المخزون** **(إثبات عجز المخزون)**	٥٠٠	٥٠٠

عند استخدام نظام المخزون المستمر يتم زيادة المخزون بالمشتريات، ويتم تخفيضه بكل من تكلفة البضاعة المباعة ومردودات ومسحوبات المشتريات، وفي نهاية العام يتم تجميع أرصدة جميع بطاقات المخزون بدفتر الأستاذ الفرعي لتحديد مدى مطابقة هذا المجموع مع رصيد حساب المراقبة بالأستاذ العام.

وإذا وجدت أية اختلافات بين الحصر الفعلي للمخزون والسجلات المحاسبية يتم إجراء التسوية اللازمة لتصحيح حساب مراقبة المخزون وكذلك السجلات الفرعية.

مثال :

باستخدام نفس بيانات المثال التوضيحي لشركة بيكو يفترض أن الشركة تطبق نظام المخزون المستمر. المطلوب حساب تكلفة مخزون الثلاجات في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وتكلفة المبيعات عن نفس السنة باستخدام طريقة المتوسط المرجح للتكلفة وطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:-

A- طريقة المتوسط المرجح للتكلفة في ظل نظام المخزون المستمر:

إذا كانت المنشأة تطبق نظام المخزون المستمر فإن تطبيق طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يقتضي حساب هذا المتوسط في كل مرة يحدث فيها شراء- أو إنتاج – للمخزون. بمعنى أنه بعد كل عملية وارد للمخازن سيتم حساب متوسط مرجح للتكلفة يستخدم في حساب تكلفة المبيعات التالية. فإذا تم توريد مخزون مرة أخرى للمخازن سيعاد حساب المتوسط المرجح للتكلفة بقسمة تكلفة المخزون المتاح للبيع على كمية المخزون المتاح للبيع. حيث أن كمية المخزون المتاح للبيع = كمية المخزون الموجود + كمية المخزون الوارد.

الحل : فيما يلي بطاقة صنف توضح تطبيق طريقة المتوسط المرجح للتكلفة على أساس استخدام الشركة نظام المخزون المستمر.

التاريخ	وارد			صادر			رصيد			ملاحظات
	كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	
١/١	-	-	-	-	-	-	١٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	
٣/١	١٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠	٢٢٥٠	٤٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠ / ٢٠٠ = ٢٢٥٠
٤/١	-	-	-	١٠٠	٢٢٥٠	٢٢٥٠٠٠	١٠٠	٢٢٥٠	٢٢٥٠٠٠	
٦/١	٤٠٠	٢٨٠٠	١١٢٠٠٠٠	-	-	-	٥٠٠	٢٦٩٠	١٣٤٥٠٠٠	١٣٤٥٠٠٠ / ٥٠٠ = ٢٦٩٠
١٠/١	-	-	-	٣٠٠	٢٦٩٠	٨٠٧٠٠٠	٢٠٠	٢٦٩٠	٥٣٨٠٠٠	
١٠/١٥	١٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	-	-	-	٣٠٠	٢٧٩٣,٣٣٣	٨٣٨٠٠٠	٨٣٨٠٠٠ / ٣٠٠ = ٢٧٩٣,٣٣٣
١٢/١	٤٠٠	٣٥٠٠	١٤٠٠٠٠٠	-	-	-	٧٠٠	٣١٩٧,١٤٣	٢٢٣٨٠٠٠	٢٢٣٨٠٠٠ / ٧٠٠
١٢/١٥	-	-	-	٥٠٠	٣١٩٧,١٤٣	١٥٩٨٥٧٢	٢٠٠	٣١٩٧,١٤٣	٦٣٩٤٢٨	
	١٠٠٠		٣٠٧٠٠٠٠	٩٠٠		٢٦٣٠٥٧٢				

- ويلاحظ على بطاقة الصنف هذه ما يلي:

(A) تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ = ٢٦٣٠٥٧٢ جنية مجموع خانة الصادر.

(B) مخزون الثلاجات في نهاية الفترة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ = ٢٠٠ وحدة بتكلفة ٦٣٩٤٢٨ جنية بمتوسط تكلفة = ٣١٩٧,١٤٣ جنية.

(C) أن المتوسط المرجح للتكلفة يتم حسابه عقب كل عملية ورود للمخزون، وذلك بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة على كمية البضاعة المتاحة. وعلى سبيل المثال في ٣/١ عقب أول عملية مشتريات تم حساب المتوسط المرجح للتكلفة كالتالي:

$$\text{المتوسط المرجح للتكلفة} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع}}{\text{كمية البضاعة المتاحة}}$$

$$= \frac{٢٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠}{١٠٠+١٠٠} = \frac{٤٥٠٠٠٠ \text{ج}}{٢٠٠ \text{ ثلاجة}} = ٢٢٥٠ \text{ جنية / ثلاجة}$$

(D) تكلفة المبيعات

= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – مخزون نهاية الفترة

٢٦٣٠٥٧٢ = ٣٢٧٠٠٠٠ – ٦٣٩٤٢٨ جنية

B- **طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في ظل نظام المخزون المستمر:**

إذا كانت المنشأة تطبق نظام المخزون المستمر فإن قياس تكلفة المبيعات يتم عقب كل عملية بيع، كما يتم قياس تكلفة المخزون بعد ذلك مباشرة. ويتكرر الأمر عقب كل عملية بيع.

وعادة ما تستخدم بطاقة الصنف التي تظهر حركة المخزون وأرصدته بالكمية لدى أمين المخازن، وحركة المخزون وأرصدته بالكمية والقيمة في حسابات المخزون .وتظهر بطاقة الصنف الوارد والصادر والرصيد من المخزون.

بطاقة الصنف للثلاجات في ظل نظام المخزون المستمر

التاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
١/١	-	-	-	-	-	-	١٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠ثلاجة X ٢٠٠٠ ج
٣/١	١٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠	٤٥٠٠٠٠	٢٠٠٠ X ١٠٠ ٢٥٠٠٠X١٠٠ +
٤/١	-	-	-	١٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠ X ١٠٠
٦/١	٤٠٠	٢٨٠٠	١١٢٠٠٠٠	-	-	-	١٠٠ ٤٠٠	٢٥٠٠٠٠ ١١٢٠٠٠٠	٢٥٠٠ X١٠٠ ٢٨٠٠ X٤٠٠+
١٠/١	-	-	-	١٠٠ ٢٠٠	٢٥٠٠ ٢٨٠٠	٢٥٠٠٠٠ ٥٦٠٠٠٠	٢٠٠	٥٦٠٠٠٠	٢٨٠٠ X٢٠٠
١٠/١٥	١٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠ ١٠٠	٥٦٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠	٢٨٠٠ X٢٠٠ ٣٠٠٠ X١٠٠+
١٢/١	٤٠٠	٣٥٠٠	١٤٠٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠ ١٠٠ ٤٠٠	٥٦٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠ ١٤٠٠٠٠٠	٢٨٠٠ X٢٠٠ ٣٠٠٠ X١٠٠+ ٣٥٠٠ X٤٠٠ +
١٢/١٥	-	-	-	٢٠٠ ١٠٠ ٢٠٠	٢٨٠٠ ٣٠٠٠ ٣٥٠٠	٥٦٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠ ٧٠٠٠٠٠	٢٠٠	٧٠٠٠٠٠	٣٥٠٠ X٢٠٠
	١٠٠٠		٣٠٧٠٠٠٠	٩٠٠	-	٢٥٧٠٠٠٠			

ويلاحظ على بطاقة الصنف ما يلي :

(A) تم تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في حساب تكلفة المبيعات والمخزون المتبقي من الثلاجات عقب كل عملية بيع على حدة. ولذلك عند حساب تكلفة مبيعات يوم ٤/١ وعددها ١٠٠ ثلاجة. روعي أن يتم بيع ١٠٠ ثلاجة هي مخزون ٢٠٠٧/١/١ - تكلفة الثلاجة ٢٠٠٠جنية، وبالمثل تم حساب تكلفة مبيعات يوم ١٠/١، وبالتالي يتم حساب تكلفة المخزون المتبقي بعد كل عملية بيع.

(B) أن مجموع خانة الوارد = تكلفة صافي المشتريات =٣٠٧٠٠٠٠ جنيه.

(C) أنه يمكن حساب تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، تساوي تكلفة رصيد أول الفترة ٢٠٠٠٠٠ جنية + مجموع خانة الوارد ٣٠٧٠٠٠٠ = ٣٢٧٠٠٠٠ جنيه.

(D) أن مجموع خانة الصادر = كمية وتكلفة المبيعات = ٩٠٠ ثلاجة مباعة تكلفتها ٢٥٧٠٠٠٠ جنيه.

(E) أن الرصيد في ١٢/١٥ بعد آخر عملية شراء هو نفسه مخزون نهاية الفترة كميته ٢٠٠ ثلاجة، وتكلفته ٧٠٠٠٠٠ جنيه.

٨/٥ التسوية الجردية للمخزون Adjusting the Inventories

ترتبط التسويات الجردية بالمخزون في نهاية المدة عادة بالأتي:-

(A) تسويات جردية مرتبطة بنظام المخزون.

(B) تسويات جردية مرتبطة بنتيجة جرد المخزون.

(C) تسويات جردية مرتبطة بطريقة تسعير المخزون.

(A) التسويات الجردية لنظام المخزون

في حالة أستخدام المنشأة نظام المخزون الدوري **Periodic Inventory** لن يتم

إجراء تسوية لتكلفة المبيعات إلا في نهاية الفترة المحاسبية بعد تحديد تكلفة مخزون نهاية الفترة الفعلي، وهنا يتم إجراء القيود التالية:

من حـ / تكلفة المبيعات إلي مذكورين حـ/ مخزون أول المدة حـ/ المشتريات حـ/ مصروفات المشتريات	 xx xx xx	xxx
من حـ/ مخزون أخر المدة إلي / تكلفة المبيعات	 xx	xx
من مذكورين حـ/ مردودات المشتريات حـ/ مسحوبات وخصومات المشتريات إلي حـ/ تكلفة المبيعات	 xx	 xx xx

أما إذا كانت المنشأة تستخدم نظام المخزون المستمر **Perpetual Inventory** سوف يتم اثبات تكلفة المبيعات عقب كل عملية بيع وفقاً للقيود التالية:

من حـ / تكلفة المبيعات إلي حـ/ مخزون البضاعة (بالتكلفة)	 xx	xx

مثال :

فيما يلي البيانات الخاصة بمخزون البضاعة لدى إحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ (القيمة بالجنية):

مخزون أول الفترة ٢٣٠٠٠٠٠، مشتريات ١٢٠٠٠٠٠ج، مردودات مشتريات ٢٥٠٠٠ج، مسموحات مشتريات ١٥٠٠٠ج، خصم نقدي مكتسب ١٠٠٠٠ج، فإذا علمت أن تكلفة مخزون نهاية الفترة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ تبلغ ٢٥٠٠٠٠جنية.

المطلوب:

تسوية تكلفة المبيعات خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

الحل:

(A) يتم إقفال مخزون أول الفترة ، وذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً مقابل جعل حساب مخزون بداية الفترة دائناً كما يلي:

٣٠٠٠٠٠		من حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٠٧/١٢/٣١
	٣٠٠٠٠٠	إلي حـ/ مخزون أول المدة	

(B) يتم اقفال الحسابات المقابلة لحساب المشتريات وهي، مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب، في حساب تكلفة البضاعة المباعة، وذلك بجعل هذه الحسابات مدينة مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً كالتالي:

		من مذكورين	٢٠٠٧/١٢/٣١
٢٥٠٠٠		حـ/ مردودات المشتريات	
١٥٠٠٠		حـ/ مسموحات المشتريات	
١٠٠٠٠		حـ/ الخصم النقدي المكتسب	
	٥٠٠٠٠	إلي حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	

(C) يتم إقفال حساب المشتريات في حساب تكلفة البضاعة المباعة، وذلك بجعل الحساب الأول دائناً مقابل جعل الحساب الثاني مديناً، كالتالي:

١٢٠٠٠٠٠		من حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٠٧/١٢/٣١
	١٢٠٠٠٠٠	إلي حـ/ المشتريات	

(D) يتم إثبات مخزون نهاية الفترة، وذلك بجعل حساب مخزون نهاية الفترة مديناً- زيادة أصل- مل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً كالتالي:

٢٥٠٠٠٠		من حـ / مخزون نهاية الفترة	٢٠٠٧/١٢/٣١
	٢٥٠٠٠٠	إلي حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	

وغنى عن القول بأن حساب تكلفة البضاعة المباعة سيكون مديناً في هذا المثال بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنية سيتم إقفاله في ٢٠٠٧/١٢/١٣ في حساب المتاجرة بجعل حساب قائمة الدخل مدينة وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بهذا المبلغ.

B- التسويات الجردية الخاصة بنتيجة الجرد

تسفر عملية جرد المخازن في نهاية الفترة المحاسبية عن تحديد المخزون الفعلي في تلك الفترة، حيث يتم مطابقة ذلك المخزون بالرصيد الدفتري لتحديد مدى وجود تطابق من عدمه، وبالتالي تحديد التسويات الجردية المطلوبة على النحو التالي:-

(A) حالة زيادة المخزون الفعلي عن رصيد المخزون الدفتري

يتم اعتبار ذلك الفرق زيادة في المخزون، ويتم عمل قيد التسوية على النحو التالي:-

xx		من حـ / أخر المدة
	xx	إلي حـ/ الموردين أو النقدية
		أثبات زيادة المخزون بسبب عدم تسجيل عملية مشتريات
xx		من حـ/ مخزون أخر المدة
	xx	إلي حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		أثبات الزيادة الطبيعية في المخزون

(B) حالة انخفاض المخزون الفعلي عن رصيد المخزون الدفتري

يتم اعتبار الفرق بمثابة عجز بالمخزون، ويتم إجراء قيود التسوية التالية لإثبات ذلك العجز:-

xx		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (إذا كان العجز طبيعي وهو غير هاماً)
xx		من حـ/ قائمة الدخل (إذا كان العجز هاماً نسبياً)
		أو من حـ/ أمين المخازن (إذا كان العجز بسبب الإهمال أو السرقة)
	xx	إلي / مخزون أخر المدة

مثال:

فيما يلي حركة مخزون البضاعة لدى أحدى المنشأة التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١:

البيان	الكمية بالطن	تكلفة الطن
مخزون ٢٠٠٧/١/١	٢٠٠	٢٠٠٠ جنية
المشتريات:		
في ٢٠٠٧/٣/١	٨٠٠	٢٥٠٠ جنية
في ٢٠٠٧/٩/١	١٢٠	٣٠٠٠ جنية
في ٢٠٠٧/١٢/٢٠	٣٠	٣٥٠٠ جنية
الإجمالي	٩٥٠	

فإذا علمت أن المبيعات خلال السنة بلغت ١١٠٠ طن، وأسفر جرد المخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١ عن وجود ٣٠ طن فقط، وتطبق المنشأة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في حساب تكلفة مخزون نهاية الفترة.

المطلوب:

تسوية نتيجة جرد مخزون البضاعة بافتراض أن العجز حتى ١٠% من الرصيد الدفتري للمخزون يعتبر مسموحاً، وما زاد عن ذلك يحمل به أمين المخزن فوراً.

(A) تحديد مخزون نهاية الفترة الدفتري:

مخزون نهاية الفترة = مخزون بداية الفترة + صافي المشتريات – المبيعات

= ٢٠٠ + ٩٥٠ – ١١٠٠ = ٥٠طن

(B) تحديد عجز المخزون :

عجز المخزون نهاية الفترة = المخزون الفعلي – المخزون الدفتري

= ٣٠- ٥٠ = ٢٠ طن عجز.

(C) تحديد تكلفة العجز:

يتم تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في حساب تكلفة العجز تماماً مثل حساب تكلفة البضاعة المباعة.

ولذلك يتكون مخزون نهاية الفترة من :

٣٠ طن مشتراه في ٢٠٠٧/١٢/٢٠ x ٣٥٠٠ = ١٠٥٠٠٠ جنية

٢٠ طن مشتراه في ٢٠٠٧/٩/١ x ٣٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنية

٥٠ طن ١٦٥٠٠٠ جنية

وحيث أن تدفق التكاليف في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً يقضي بأن يتم بيع الوحدات الأقدم فالأحدث، لذلك فإن تكلفة العجز سوف تتحدد باعتباره كله من مشتريات ٢٠٠٧/٩/١ x ٢٠ طن x ٣٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنية.

(D) العجز المسموح به = الرصيد الدفتري للمخزون x ١٠%

= ١٦٥٠٠٠ x ١٠% = ١٦٥٠٠ جنية

ويتم تسوية هذا العجز بتحميله على تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض تكلفة مخزون نهاية الفترة، وذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً مقابل جعل حساب مخزون نهاية الفترة دائناً، كما يلي:

١٦٥٠٠		من حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٠٧/١٢/٣١
	١٦٥٠٠	إلي حـ/ مخزون نهاية الفترة تسوية العجز المسموح به	

(E) العجز غير المسموح به = إجمالي العجز – العجز المسموح به

= ٦٠٠٠٠ – ١٦٥٠٠ = ٤٣٥٠٠ج

ويتم تسويته بتحميله على حساب أمين المخازن بجعله مديناً (باعتباره من حسابات الأصول) مع تخفيض مخزون نهاية الفترة بجعل حسابه دائناً كالتالي:

٤٣٥٠٠	٤٣٥٠٠	من حـ / أمين المخازن إلـي حـ/ مخزون نهايـة الفتـرة تسوية العجز المسموح به	٢٠٠٧/١٢/٣١

وغنـي عـن القـول بـأن نتيجـة قيـدي تسـوية العجـز أن يـتم تخفيض تكلفـة مخـزون نهايـة الفتـرة بمبلـغ ٦٠٠٠٠ جنيـة ليصـبح ١٠٥٠٠٠ جنيـة. ويظهـر بالميزانية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ ضمن الأصول المتداولة بمبلغ ١٠٥٠٠٠ جنية.

(C) تسوية جردية متعلقة بطرق تسعير المخزون

إذا كانت المنشأة تطبق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل في تسعير مخزون نهاية الفترة، فيجب على المحاسب عمل التسويات اللازمة في ضوء نتيجة تطبيق هذه القاعدة، كالتالي:

A- إذا كانـت صـافي القيمـة البيعيـة للمخـزون تسـاوي أو تزيـد عـن تكلفـة المخـزون فـي نهايـة الفتـرة المحاسـبية فـلا محـل لتطبيـق أسـاس الحيطـة والحـذر،حيث لا توجـد خسـائر محتملـة قـد تتحقـق مسـتقبلا. ويقـوم المخـزون ويفصح عنه بالتكلفة.

B- إذا كانت صافي القيمة البيعية أقل من تكلفـة المخزون في نهايـة الفترة – حسب أي طريقة من طرق تطبيق قاعدة التكلفة أو صـافي القيمة البيعيـة أيهمـا أقل- فتوجد خسارة محتملة قد تتحقق مستقبلاً. يتم التحـوط لهـا بتكوين مخصـص هبوط محتمل في أسعار المخزون، بالتحميل علـى ربـح الفتـرة علـى أن يفصـح عن المخـزون بالتكلفـة ويـتم طـرح رصـيد المخصـص فـي تـاريخ الميزانيـة مـن المخـزون فـي جانـب الأصـول طرحـاً شـكلياً (باعتبـاره حسـاباً معاكسـاً لحسـاب المخزون)

٩/٥ الإفصاح عن المخزون

يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأتي :

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة عند قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.

(ب) إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة.

(ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج بالقيمة العادلة مخصوماً منها المصروفات البيعية.

(د) قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة.

(هـ) قيمة أي تخفيض تم على المخزون وتم إدراجه كمصروفات.

(و) قيمة أي رد لأي تخفيض في قيمة المخزون.

(ز) الظروف أو الأحداث التي أدت إلي رد التخفيض في قيمة المخزون.

(ح) قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات.

تعتبر المعلومات الخاصة بالقيمة الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك مدى التغير في هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، والتبويبات المتعارف عليها لبنود المخزون هي البضاعة المشتراة بغرض البيع ومهمات الإنتاج، والمواد، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام. ويتم وصف بنود المخزون في منشآت تقديم الخدمات على أنها إنتاج تحت التشغيل.

تتكون قيمة المخزون المعترف به كتكاليف خلال الفترة والتي يطلق عليها عادة تكلفة المخزون المباع من تلك التكاليف التي سبق أن تضمنتها قيمة المخزون الذي تم بيعه الآن بالإضافة إلي المصروفات الصناعية غير المباشرة والتي لم يتم تحميلها على المخزون وكذلك البنود غير العادية لتكلفة إنتاج المخزون.

تستخدم بعض المنشآت نماذج مختلفة لقائمة الدخل والتي تؤدي إلي الافصاح عن مبالغ متعددة بدلاً من تكلفة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة، ووفقاً لهذا النموذج تفصح المنشأة عن تكاليف التشغيل المقابلة لإيراد الفترة مبوبة وفقاً لطبيعتها. وفي هذه الحالة تفصح المنشأة عن التكاليف المحملة كمصروف من المواد الخام والمهمات المستهلكة وتكاليف العمالة وتكاليف التشغيل الأخرى بالإضافة إلي قيمة صافي التغير في المخزون عن الفترة.

١٠/٥ أسئلة وتطبيقات

١- أي العناصر السبعة الآتية يستخدم في احتساب تكلفة البضاعة المتاحة للبيع:

(a) مخزون آخر المدة. (e) مصروفات نقل للداخل.

(b) مبيعات. (g) مردودات ومسموحات مشتريات.

(c) مخزون أول الفترة. (h) مصروف تسليم البضاعة.

(d) مشتريات .

٢- حدث خطأ عند حصر البضاعة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ في إحدى الشركات وهو ما أدى إلي ظهور بضاعة آخر المدة بقيمة أكبر من اللازم بمبلغ ١٠٠٠٠ج بافتراض أن الخطأ لم يكتشف بعد، ما أثر ذلك على صافي دخل السنة؟ وعلى حقوق الملكية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٦؟ وعلى صافي دخل السنة التالية؟ وعلى حقوق الملكية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٧؟

٣- هل التقويم المناسب لمخزون البضاعة في نهاية السنة يعد أكثر أهمية لعمل قائمة دخل يمكن الاعتماد عليها أو لإعداد ميزانية عمومية يمكن الاعتماد عليها؟

٤- اشرح معنى اصطلاح " الحصر المادي للمخزون".

٥- تسلمت شركة السلام قرب نهاية شهر ديسمبر ٢٠٠٦ أمراً بطلبية كبيرة من أحد كبار عملاء الشركة. وقد بدأت الشركة على الفور في تعبئة وشحن البضاعة المطلوبة إلا أن هذا العمل لم يكتمل بعد حتى ٣١ ديسمبر وهو موعد انتهاء السنة المالية، ونظراً لأن الشركة تحتفظ بالأمر المرسل لها من العميل وأن البضاعة تقريباً أصبحت معبأة بالكامل وعلى وشك الشحن، فقد رأت الشركة أنه لا داعي لإدخال هذه البضاعة ضمن الحصر المادي للمخزون في ٢٠٠٦/١٢/٣١. هل توافق على هذا الرأي؟ ما هي المبررات المحتملة من وراء هذا الرأي؟

٦- خلال عدة سنوات من الارتفاع الشديد في الأسعار كانت الشركة (A) تستخدم طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً في تقويم المخزون، بينما تستخدم الشركة (B) طريقة الوارد أولاً- صادر أولاً. أي هاتين الشركتين يظهر فيها رقم المخزون بالميزانية العمومية أقرب إلي تكلفة الإحلال الجارية للبضاعة المتبقاه؟ ولماذا؟

٧- لماذا يعتقد بعض المحاسبين أن صافي الدخل الذي يظهر في القوائم المالية لبعض الشركات خلال فترة ارتفاع الأسعار يكون أكبر من اللازم؟

٨- يلزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات المساهمة الكبيرة بأن تفصح عن تكلفة إحلال المخزون لديها، وكذلك الإفصاح عما ينبغي أن تكون عليه تكلفة البضاعة المبيعة إذا استخدم في احتسابها تكلفة الإحلال الجارية. هل تعتقد بأن هذه السياسة تؤدي إلي إظهار أرباح الشركة أكثر من حقيقتها أو إلي إظهارها أقل من حقيقتها. اشرح؟

٩- أشرح معنى اصطلاح " صافي القيمة البيعية" عند استخدامه في " التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل".

١٠- اشرح مزايا استخدام طريقة إجمالي الربح في تقدير المخزون؟

١١- يقوم أحد متاجر التجزئة والتي تستخدم طريقة أسعار التجزئة في تقويم المخزون بعمل الحصر المادي للمخزون ثم تقويمه طبقاً لأسعار التجزئة الجارية، فهل يعني هذا الإجراء أن المخزون سيظهر في القوائم المالية بسعر البيع بالتجزئة؟ اشرح.

١٢- حدد القيمة المقدرة لمخزون آخر الفترة باستخدام طريقة إجمالي الربح من خلال البيانات التالية:

مخزون أول الفترة ٢٥٠٠٠٠، صافي المشتريات ١١٠٠٠٠ج، صافي المبيعات ١٢٠٠٠٠ج، متوسط المعدل الإجمالي للربح من صافي المبيعات ٢٠%.

١٣- وضح بإيجاز الفرق بين النظام الدوري والنظام المستمر في المحاسبة عن المخزون. أي النظامين يعد أكثر تكلفة عن إتباعه ؟ وأي النظامين يمكن استخدامه من الناحية العملية في كل من الصيدليات والمطاعم ومحلات بيع السيارات الجديدة؟

١٤- حدد مدى صواب أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية بافتراض أن إحدى الشركات تطبق نظام المخزون المستمر:

a- عادة ما يظل حساب المخزون دون تغير حتى نهاية الفترة المحاسبية.

b- يجعل حساب تكلفة البضاعة المبيعة مديناً بسعر بيع البضاعة المبيعة.

c- عادة ما يكون لكل من حساب المخزون وحساب تكلفة البضاعة المبيعة رصيداً مديناً.

d- عادة ما يتساوى رصيد كل من حساب المخزون وحساب تكلفة البضاعة المبيعة ولكن بصورة عكسية.

١٥- عرف " التكلفة" من وجهة نظر عملية تقويم المخزون؟

١٦- تستخدم طرق **Fifo** ، المتوسط المرجح، **Lifo** كبديل لطريقة التمييز العيني لأغراض تقييم المخزون، قارن بين هذه الطرق مع طريقة التمييز العيني مع مناقشة الخصائص النظرية لكل طريقة في عملية تحديد الدخل وتقييم الأصول.

١٧- بالمقارنة مع طريقة **Fifo** في تحديد تكلفة المخزون، هل ينتج عن طريقة **Lifo** صافي دخل أعلى أم أقل في فترة ارتفاع الأسعار؟ وما هو الأثر المقارن على صافي الدخل في فترة انخفاض الأسعار؟

١٨- لماذا يتم تقويم المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل؟ وما هي أوجه الاعتراض على استخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقويم المخزون؟

١٩- ما هي الطريقة أو الطرق التي يمكن استخدامها في الحسابات لتسجيل الخسارة الناتجة عن انخفاض أسعار المخزون؟ اشرح.

٢٠- ما هي الشروط التي يجب توافرها لكي تقدم طريقة مخزون التجزئة نتائج مجدية؟

٢١- قامت إحدى الشركات بالتقرير عن المخزون في ميزانيتها كما يلي:

المخزون ٢٠٠٠٠جنية

فما هي جوانب الإفصاح الإضافية التي قد تكون ضرورية لعرض المخزون بصورة عادلة؟

٢٢- طلب منك نائب المدير المالي تقديم عرض مختصر لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل لأغراض تقييم المخزون. ويريد نائب المدير شرح هذه الطريقة للمدير، حيث يبدو أن جزء من مخزون الشركة قد انخفضت قيمته....

المطلوب:

طلب منك نائب المدير الإجابة عن الأسئلة التالية:

١- ما هو الغرض من طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل؟

٢- ما هو معنى السوق (ناقش القيود الخاصة بالحدين الأعلى والأدنى).

٣- هل تطبق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل على كل بند على حدة أم على أساس المجموعة أم على أساس المخزون بالكامل؟ مع التوضيح.

٤- ما هي أوجه القصور المحتملة في طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل؟

٢٣- ترغب إحدى شركات الدهانات في أفتتاح متجر جديد لبيع الدهانات وورق الحائط وغيرها من المهمات التي سوف تشتريها من موردين آخرين. وقد طلبت منك معلومات عن طريقة التجزئة المتعارف عليها في تسعير المخزون في متاجر التجزئة.

المطلوب :

إعداد تقرير لرئيس الشركة يشرح طريقة التجزئة في تسعير المخزون على أن يتضمن تقريرك النقاط التالية:

أ- وصف للطريقة والجوانب المحاسبية لها.

ب- الظروف التي قد تفسد نتائج هذه الطريقة.

ج- المقارنة بين مزايا استخدام طريقة التجزئة ومزايا استخدام طرق التكلفة في تسعير المخزون.

د- النظرية المحاسبية التي تشكل أساس معالجة الزيادات الصافية والتخفيضات الصافية في ظل هذه الطريقة.

٢٤- فيما يلي قائمتي الدخل عن سنتين ماليتين متتاليتين في شركة السلام:

	السنة (١)	السنة (٢)
مبيعات	٣٠٠٠٠٠٠ج	٥٢٠٠٠٠٠ج
تكلفة البضاعة المبيعة	؟	؟
إجمالي الربح على المبيعات	٣٥٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠
مصروفات العمليات	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
صافي الدخل	؟	؟

وقد كان مبلغ المخزون في نهاية السنة(١) أكثر من اللازم بمبلغ ١٧٠٠٠ج إلا أن هذا الخطأ لم يكتشف إلا بعد إقفال الحسابات وإعداد القوائم المالية في نهاية السنة الثانية. هذا وقد ظهرت حقوق الملكية بالميزانية العمومية في نهاية السنة (١) بمبلغ ٧٠٠٠٠ج، وفي نهاية السنة الثانية بمبلغ ٩٠٠٠٠ج.

والمطلوب : حساب الرقم الصحيح لصافي دخل كل من السنة الأول والسنة الثانية وكذلك تحديد النسبة المئوية لإجمالي الربح في كل سنة باستخدام البيانات الصحيحة. وما هو التصحيح – إن وجد- الذي يجب أن يتم في حساب حقوق الملكية في نهاية كل من السنتين.

٢٥- فيما يلي بيانات عن مخزون أول المدة والمشتريات المتعلقة بإحدى السلع التي تمت خلال هذه السنة:

مخزون أول المدة	٥٠٠	وحدة	(١١٠ج/وحدة)	؟ جنية
مشتريات في ٣١ مارس	١٦٠٠	وحدة	(١٢٠ج/وحدة)	؟
مشتريات في ٣٠ يونيو	١٠٠٠	وحدة	(١٣٠ج/وحدة)	؟
مشتريات في ٩/٣٠	١٠٠٠	وحدة	(١٣٥ج/وحدة)	؟
مشتريات في ٣٠ ديسمبر	٤٠٠	وحدة	(١٤٠ج/وحدة)	؟
المجموع	٤٥٠٠	وحدة		جنية

وأتضح أن المخزون في ٣١ديسمبر٢٠٠٦ يتكون من ٦٥٠ وحدة.

المطلوب :

تحديد تكلفة مخزون آخر السنة في ظل كل طريقة من الطرق الآتية:

أ- متوسط التكلفة.

ب- الوارد أولاً- صادر أولاً.

جـ- الوارد أخيراً- صادر أولاً.

٢٦- فيما يلي البيانات المتعلقة بمخزون آخر الفترة لشركة السلام:

العنصر	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة
أ	١٠٠	٥٠	٥٢ جنية
ب	٨٠	١٥٠	١٤٠
جـ	٧٠	١٢٠	١٣٠
د	٩٠	٣٠٠	٣١٠

المطلوب

إيجاد قيمة مخزون آخر الفترة وفقاً لطريقة " التكلفة أو السوق أيهما أقل" بافتراض تطبيق الطريقة على :

أ- المخزون ككل.

ب- كل عنصر على حدة.

٢٧- يرغب أحد المحاسبين في تحديد قيمة تقريبية للمخزون في نهاية الشهر باستخدام بيانات السجلات المحاسبية ودون إجراء الحصر المادي للبضاعة الموجودة لديه.

والمطلوب منك باستخدام المعلومات التالية تقدير تكلفة المخزون في ٢٠٠٦/١٢/٣١ باستخدام طريقة أسعار التجزئة في تقويم المخزون.

	سعر التكلفة	سعر البيع
مخزون البضاعة أول المدة	٢٧٠٠٠٠	٤١٠٠٠٠ج
صافي المشتريات خلال شهر ديسمبر	١٧٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
صافي المبيعات خلال شهر ديسمبر		٢٨٠٠٠٠

٢٨- تستخدم شركة" السلام" لتجارة الجملة نظام المخزون المستمر. وكان رصيد حساب المخزون في أول يناير ٩٠٠٠٠ج، وقد حدثت العمليات التالية خلال الأيام القليلة الأولى من شهر يناير.

٢ يناير: مشتريات بضاعة على الحساب من أحد الموردين بمبلغ ١٠٠٠٠ج.

٣ ينـاير: بيـع بضـاعة نقـداً بمبلـغ ١٠٠٠٠ج، وتبلـغ تكلفـة هـذه البضـاعة ٦٥٠٠ج.

المطلوب :

أ- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة.

ب- ما هو رصيد حساب المخزون عند الإقفال في ٣ يناير؟

٢٩- فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة السلام عن السنة الحالية:-

مخزون أول المدة	٧٠٠٠٠٠	
المشتريات	٢٠٠٠٠٠٠	
جملة البضاعة المتاحة للبيع		٢٧٠٠٠٠٠
المبيعات		٣٠٠٠٠٠٠

والمطلوب : حساب مخزون آخر المدة بافتراض أن:

١- هامش المساهمة الإجمالي ٢٥% من المبيعات.

٢- هامش المساهمة الإجمالي ٣٠% من التكلفة.

٣- هامش المساهمة الإجمالي ١٠٠% من التكلفة.

٤- هامش المساهمة الإجمالي ٤٠% من المبيعات.

٣٠- بـدأت شـركة السـلام عملياتهـا فـي ١ ديسـمبر ٢٠٠٧. وقامـت بـإجراء صـفقة مخـزون وحيـدة فـي سـنـة ٢٠٠٧ وهـي شـراء وحـدات بتكلفـة ٢٠ جنيـة للوحدة في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٦ ولم تقم الشركة ببيع أي وحدة خلال سنة ٢٠٠٦. وكانت المعلومات الملاءمة كما يلي:-

وحدات مخزون آخر المدة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦

		١٠٠
مشتريات خلال ديسمبر ٢٠٠٧ على النحو التالي		
٥ ديسمبر ٢٠٠٦	١٠٠	
١٠ يوليو ٢٠٠٦	٥٠	١٥٠

وخلال العام تمت عمليات الشراء والبيع التالية:-

	مشتريات	مبيعات	
١٠ مارس	٣٠٠ وحدة بتكلفة ٢٤ جنية للوحدة	١٥ أبريل	٢٠٠
٢٥ يوليو	٣٠٠ وحدة بتكلفة ٢٥ جنية للوحدة	٢٥ أغسطس	٣٠٠
٥ سبتمبر	٢٠٠ وحدة بتكلفة ٢٨ جنية للوحدة	٢٠ نوفمبر	١٥٠
٣ ديسمبر	١٠٠ وحدة بتكلفة ٣٠ جنية للوحدة	١٥ ديسمبر	٢٠٠

وتستخدم الشركة طريقة الجرد الدوري للمخزون.

المطلوب:

(A) تحديد مخزون آخر المدة في ظل كل من :-

١- طريقة التمييز العيني ٢- طريقة **FIFO**

٣- طريقة **LIFO** ٤- طريقة التكلفة المتوسطة.

(B) تحديد مخزون آخر المدة باستخدام طريقة **LIFO** بالقيمة النقدية. وذلك بافتراض أن تكلفة الشراء في ٢ ديسمبر ٢٠٠٧ تمثل التكلفة الجارية للمخزون (مخزون أول المدة هو الطبقة الأساسية التي تسعر على أساس ٢٠ جنية للوحدة).

٣١- فيما يلي بعض عمليات شركة السلام خلال شهر ديسمبر، وتستخدم الشركة طريقة الجرد الدوري للمخزون:-

في ١٢ ديسمبر اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠ج بخصم ٢% للسداد خلال ١٠ أيام.

في ١٤ ديسمبر ردت جزء من البضاعة المشتراة في ١٢ ديسمبر قدرها ١٢٠٠ جنية.

في ١٨ ديسمبر اشترت بضاعة على الحساب قدرها ١٢٠٠٠ جنية بخصم ١% للسداد خلال ١٠ أيام.

في ٢٠ ديسمبر اشترت بضاعة على الحساب قدرها ١٠٠٠٠ جنية بخصم ٢% للسداد خلال ١٠ أيام.

في ٢٥ ديسمبر سدد فاتورة ١٠ ديسمبر بالكامل.

والمطلوب :

(A) بافتراض أن المشتريات تسجل بالإجمالي وأن الخصومات لا تسجل إلا عند الحصول عليها:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

٢- شرح كيفية ظهور البنود المختلفة في القوائم المالية.

(B) بافتراض أن المشتريات تسجل بالمقادير الصافية وأن الخصم الذي لا تحصل عليه الشركة يعالج كمصروف تمويلي:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

٢- إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣١ ديسمبر إذا كانت القوائم المالية سوف تعد في ذلك التاريخ.

٣- توضيح كيفية ظهور البنود المختلفة في القوائم المالية.

الفصل السادس

المحاسبة عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها

Accounting For Fixed Assets and Depreciation

٦/١ طبيعة وخصائص الأصول الثابتة.

٦/٢ الاعتراف بالأصول الثابتة.

٦/٣ القياس الأولى للأصول الثابتة.

٦/٤ تحديد قيمة الأصول بعد القياس الأولى.

٦/٥ إهلاك الأصول الثابتة.

٦/٦ اضمحلال قيمة الأصول الثابتة.

٦/٧ التخلص من الأصول الثابتة.

٦/٨ الإفصاح عن الأصول الثابتة.

٦/٩ أسئلة وتطبيقات.

١/٦ طبيعة وخصائص الأصول الثابتة

The Nature and Characteristics of Fixed Assets

تستخدم أي منشأة أيا كان حجمها أو نشاطها بعض الأصول الثابتة التي تتسم بأنها ذات عمر طويل، كما أنها ذات طبيعة مستمرة يتم حيازتها لاستخدامها في عمليات المنشأة وليس بغرض إعادة بيعها على سبيل المثال الأراضي والمباني **Buildings and Land** والتجهيزات والمعدات **Plant and Equipments** والآلات **Machines** الخ. وعادة ما ينظر إلى تلك الأصول على أنها تتطلب استثمارات ضخمة للموارد المالية للمنشأة. وتعرف الأصول الثابتة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٠ بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكها على النحو التالي:-

الأصول الثابتة هي الأصول الملموسة التي:-

(a) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية.

(b) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

وعموما تتميز الأصول الثابتة بالخصائص التالية:-

١- أن تلك الأصول يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في النشاط وليس بغرض بيعها. حيث لا يتم تبويب أي أصل ضمن الأصول الثابتة إلا الأصول التي تستخدم في النشاط المعتاد للمنشأة[١٤] .

٢- إن تلك الأصول تتسم بأنها ذات طبيعة طويلة الأجل وليست أصول متداولة وتخضع عادة للإهلاك والذي يعرف بالتحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجي المقدر له ، فالأصول الثابتة تدر خدمات اقتصادية على مدى عدد من السنوات حيث أنها توفر تيار من

---

[١٤] حيث يتم تبويب المباني غير المستخدمة بصورة منفصلة كاستثمار، أما الأراضي التي تمتلكها شركات استصلاح وتقسيم الأراضي فتم تبويبها كمخزون.

الخدمات المستقبلية **A Stream of Future Services** ويتم توزيع الاستثمارات في تلك الأصول على الفترات المستقبلية عن طريق أعباء الإهلاك الدورية[١٥].

٣- أن تلك الأصول لها وجود مادي ملموس مثل الأراضي والمباني والمعدات والسيارات. فالأصول الثابتة تختلف عن الأصول غير الملموسة. **Intangible Assets** وهي تلك التي ليس لها أي وجود مادي ويتم استخدامها في العمليات التشغيلية للمنشأة. وكأمثلة عليها الشهرة وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والعلامات التجارية والامتيازات. ويتم تبويب تلك الأصول غير الملموسة في الميزانية ضمن الأصول الأخرى طويلة الأجل.

وإذا كانت الأصول الثابتة يتم استخدامها باستثناء الأراضي في المنشأة خلال عدد محدود من السنوات ويتم استخدام الإهلاك **Depreciation** كمصطلح محاسبي لتخفيض تكلفة تلك الأصول الملموسة كمصروفات في الفترات التي سيتم خلالها الانتفاع بخدماتها، بينما يتم استخدام مصطلح الاستنفاذ **Amortization** لوصف الشطب **Writing Off** المنتظم لتكلفة الأصول غير الملموسة واعتبارها مصروفا عبر العمر المفيد لها . وعلى الرغم من صعوبة تقدير العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس فهناك احتمال كبير ألا يسهم مثل ذلك الأصل في تحقيق أرباح في المستقبل بصفة دائمة. ولذلك يجب خصم تكلفة الأصل غير الملموس من الإيرادات في السنوات التي يتوقع أن تسهم في توليد إيراداتها.

وعادة ما يتم إهلاك الأصول الثابتة مثل المباني والآلات والمعدات إما بالاستخدام أو مضي المدة أو التقادم. أما مناجم الفحم والحديد وأبار الغاز والبترول والغابات وهي باعتبارها من الأمثلة المألوفة للموارد الطبيعية

---

(١٥) يستثنى من ذلك الأراضي التي لا تخضع للإهلاك حيث لا يوجد لها عمر محدود إلا إذا حدث لها انخفاض حقيقي في القيمة مثل فقدان خصوبتها الزراعية بسبب الجفاف أو تأكل التربة.

Natural Resources لا يتم إهلاكها لتلك الأسباب وإنما يتم استنزافها تدريجيا لمورد طبيعي وهو ما يعرف بالاستنفاذ **Depletion**. ويعتبر حساب مجمع الاستنزاف حسابا مقابلا للأصل مثل حساب مجمع الإهلاك. ومن ثم فإنه يظهر مطروحا من حساب المورد الطبيعي في الميزانية تماما مثل الأصول الثابتة. على النقيض من ذلك فإنه لا يمكن جعل حساب مجمع استنفاذ الأصول غير الملموسة دائنا وإنما يظهر حساب الأصل غير الملموس في الميزانية بالصافي دون إظهاره مطروحا من ذلك المجمع.

٢/٦ الاعتراف بالأصول الثابتة Recognition of Fixed Assets

يقصد بالاعتراف بالأصول الثابتة تحديد النقطة التي عندها يتم التسجيل المحاسبي لتلك الأصول في الدفاتر. ويعترف بأي بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما:

(a) يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

بالنسبة للشرط الأول للاعتراف وإثبات الأصول الثابتة فإن المنشأة تحتاج إلى تقييم درجة التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية وهذا يستلزم من المنشأة أن تتأكد من أنها ستحصل على العوائد المرتبطة بالأصل كما أنها ستتحمل المخاطر المصاحبة لذلك.

وعادة ما تتاح تلك التأكيدات للمنشأة عندما ينتقل عنصري المخاطر والمنافع إلى المنشأة وعلى ذلك فإنه قبل انتقال عنصري المخاطر والمنافع فإنه يمكن إلغاء معاملة اقتناء الأصل ومن ثم لا يتم الاعتراف به أو إثباته كأصل.

يتعين إضافة النفقات اللاحقة التي تتحملها المنشأة وتتعلق ببند تم إثباته كأصل ثابت إلى القيمة الدفترية للأصل وذلك عندما يكون هناك احتمال حدوث

عائد اقتصادي مستقبلي للمنشأة يزيد عما كان سيتحقق أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدرة للأصل عند القياس الأولى.

في حين يجب تحميل أي نفقات أخرى لاحقة كمصروفات عن الفترة التي حدثت فيها وبالتالي يتم إضافة النفقات اللاحقة إلى القيمة الدفترية للأصل الثابت إذا أسفرت تلك النفقات عن الأمور التالية.

- زيادة العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت أو
- زيادة في القدرة الإنتاجية للأصل الثابت أو
- زيادة جوهرية في جودة الإنتاج المستخرج عن الأصل الثابت أو
- تخفيض جوهري في تكاليف تشغيل الأصل الثابت. عن الظروف التي أخذت في الحسبان عند اقتنائه والاعتراف به كأصل ثابت وأيضا الأخذ في الاعتبار عما إذا كانت هذه النفقات اللاحقة قابلة للاسترداد في المستقبل في صورة منافع اقتصادية مستقبلية.

فعلى سبيل المثال عندما تكون القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة قد تم تخفيضها بمقدار خسارة طرأت على المنافع الاقتصادية المستقبلية فإن أي نفقات يتم تحميلها لاستعادة هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية يمكن رسملتها بشرط ألا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل الثابت قيمته الاستردادية.

وتعتبر نفقات إصلاح وصيانة الأصل الثابت هي نفقات دورية تحدث للمحافظة على قدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتوقعها المنشأة. وعلى هذا يتم تحميلها كمصروفات عند حدوثها ومثال على ذلك قيمة تكلفة الخدمات والصيانة والإصلاح الشاملة للمصنع والمعدات والآلات حيث تعتبر مصروفات تعيد معايير الأداء للأصل إلى ما كانت عليه ولا تزيدها.

(b) يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة.

بالنسبة للشرط الثاني للاعتراف وإثبات الأصول الثابتة والمتعلق بقياس تكلفة اقتناء الأصل الثابت بدرجة عالية من الدقة فعادة ما يتم استيفاءه بسهولة حيث أن عملية التبادل التي تثبت شراء الأصل هي التي تحدد تكلفته وفي حالة تصنيع الأصل أو إنشاءه ذاتيا بمعرفة المنشأة فإنه يمكن قياس التكلفة قياسا موثوقا به من خلال تحديد تكاليف الحصول على المواد الخام المستخدمة وتكلفة العمالة والمصروفات الأخرى المرتبطة بعملية التصنيع أو الإنشاء وكذا المدخلات الأخرى من أطراف خارج المنشاة لإتمام عملية التصنيع أو الإنشاء.

عادة ما يتم معالجة معظم قطع الغيار ومعدات الصيانة كمخزون على أن تحمل على المصروفات عند الاستخدام، غير أنه بالنسبة للأجزاء الأساسية من الأصل ذات الأهمية النسبية وكذلك المعدات الاحتياطية فتعتبر كأصول ثابتة عدما تتوقع المنشأة استخدامها خلال أكثر من فترة محاسبية واحدة وعندما يكون استخدام قطع الغيار والأدوات مرتبطا فقط باستخدام أحد الأصول الثابتة.

هذا ولم يصف معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة وحدة قياس لما يمكن اعتباره كأصل ثابت. ففي بعض المنشآت ذات الظروف أو الطابع الخاص قد يتطلب الأمر اللجوء إلى التقدير الشخصي لتطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود ضئيلة القيمة في مفردة واحدة مثل العدد والأدوات ويطبق المعيار على القيمة المجمعة.

تقوم المنشأة طبقا لهذا المعيار بتقييم أصولها بالتكلفة وقت حدوثها وتتضمن هذه التكلفة (هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوعة أو التي تكبدها أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل الثابت عند اقتنائه أو إنشائه) تكلفة الاقتناء أو الإنشاء المبدئية والنفقات التي تنفق لاحقا لإضافة أو إحلال جزء منها أو خدمتها.

التكاليف الأولية Costs of Acquisition

قد يتم اقتناء أصول ثابتة للمحافظة على البيئة أو تحقيق أمان ما. وعلى الرغم من أن اقتناء هذه الأصول لن يحقق زيادة مباشرة في المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأي أصل من الأصول الحالية للمنشأة إلا أن اقتناءها قد يكون ضروريا لضمان الاستفادة من الأصول الأخرى للمنشأة. في هذه الحالة فإن تلك الأصول تعامل كأصول ثابتة لأن وجودها يحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول الأخرى بقدر يزيد عما كان يمكن تحقيقه لو لم يتم اقتناء هذه الأصول الثابتة.

وعلى سبيل المثال فإن مصنع كيميائي قد يكون عليه أن يقوم بإضافات جديدة للآلات للتعامل مع المواد الكيميائية وذلك حتى يستوفى بعض متطلبات الحفاظ على البيئة من ناحية إنتاج وتخزين المواد الخطرة. في هذه الحالة يتم معاملة الإضافات التي تتم على الآلات كأصول ثابتة إلى المدى الذي يمكن فيه استرداد قيمتها لأنه من غير هذه الإضافات قد لا يمكن للمنشأة إنتاج وبيع المنتجات.

ومع هذا يتم مراجعة صافي تلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أي اضمحلال في قيمتها وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول[١٦]

النفقات اللاحقة على الاقتناء Cost Subsequent to Acquisition

بالإشارة إلى مبدأ الاعتراف بالأصول الثابتة لا تأخذ المنشأة في الاعتبار نفقات خدمة الأصل اليومية اللاحقة لاقتنائه أو إنشائه ضمن قيمته الدفترية (هي القيمة التي

---

[١٦] بصفة عامة يضمحل الأصل عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته الاستردادية من خلال استخدام وبيع الأصل. ويهدف معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) إلى وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن الأصول قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية وفي ظل تحقيق ذلك الغرض يتطلب الأمر قيام المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة من اضمحلال قيمة ذلك الأصل.

يظهر بها الأصل الثابت في الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص بـه ومجمع خسائر الاضمحلال في قيمته) حيث تدرج هذه التكلفة في قائمة الدخل عند حدوثها وتشمل النفقات اليومية التي تلحق الحصول على الأصل تكلفة العمالة والمستهلكات. وقد تشمل تكلفة بعض القطع الصغيرة حيث أن الهدف من هذه النفقات هو إصلاح وصيانة الأصول الثابتة.

قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة إلى استبدال على فترات زمنية مثل احتياج أحد الأفران إلى إعادة البطانة الداخلية له بعد عدد معين من ساعات التشغيل أو احتياج المكونات الداخلية للطائرة مثل المقاعد أو معدات المطبخ إلى الاستبدال عدة مرات خلال العمر الاقتصادي للطائرة نفسها. كما قد يتم أيضا الحصول على بعض أجزاء من الأصول الثابتة لتلاقي حدوث الإحلال المتكرر أو التقليل من الإحلال المتكرر للأصل مثل إحلال الجدران الداخلية لمبنى. ويتم معالجة هذه المكونات الرئيسية أصول ثابتة منفصلة لأن عمرها الإنتاجي المقدر (ويكون ذلك العمر إما (١) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل الثابت أو (٢) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مماثلة تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل الثابت) يختلف عن العمر الإنتاجي المقدر للأصل الأساسي. وعلى ذلك إذا استوفت هذه الأصول شروط الاعتراف المذكورة في هذا المعيار فإن النفقات التي تحدث لاستبدال أو تجديد مكونات الأصل يمكن المحاسبة عنها عند الاقتناء كأصول جديدة ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة أو المجددة من السجلات والدفاتر المحاسبية.

وقد يكون أحد شروط استمرار تشغيل أي بند من الأصول الثابتة (طائرة على سبيل المثال) ، القيام بعمل فحوصات دورية رئيسية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عن استبدال أجزاء من هذا البند، وعند القيام بكل عملية من عمليات الفحص هذه يتم إضافة تكاليف هذا الفحص على القيمة الدفترية للأصل وذلك في

حالة استيفاء شروط ومتطلبات الإضافة، ويتم استبعاد أي قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص السابق في المعاملة التي تم فيها اقتناء الأصل أو تركيبه وفي حالة الضرورة يمكن استخدام التكلفة المقدرة لأي فحص مستقبلي مشابه كمؤشر لقيمة عنصر الفحص عند اقتناء أو تركيب الأصل.

عموما أن معالجة النفقات اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة تشير إلى مشكلة التفرقة بين النفقة الرأسمالية والنفقة الإيرادية **Capital and Revenue Expenditures**. وهناك أربعة أنواع من النفقات المرتبطة هي الإضافات، والتحسين والإحلال، وإعادة الترتيب أو التركيب بالإضافة إلى نفقات الإصلاحات.

نفقات الإضافة Additions

تمثل تلك النفقات الزيادة أو التوسع في الأصول الثابتة الحالية، وتلك النفقات عادة ما يتم رسملتها بطبيعتها لأنها تمثل تكوين لأصل جديد حيث إضافة جناح إلى مستشفى أو فندق يؤدي إلى زيادة الخدمات المحتملة من ذلك الأصل.

إلى أن المشكلة الصعبة المرتبطة تتمثل في المحاسبة عن أية تغيرات يلزم إجرائها على الأصل الحالي بسبب تلك الإضافات. ومثال ذلك معالجة التكلفة التي تحملها المنشأة في إزالة جدار معين من المبنى القديم لإفساح المجال لعملية الإضافة. وتعتمد الإجابة على ذلك التساؤل على الغرض الأصلي فإذا ما كان إجراء الإضافة مترتبا على الإزالة فإن تلك التكلفة تمثل جزء من تكلفة الإضافة، أما إذا لم تخطط المنشأة لذلك فإنه يجب التقرير عن تلك التكلفة كخسارة في الفترة الحالية.

مثال

قامت إحدى المنشآت بشراء قطعة أرض فضاء بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية، وبلغت عمولة سمسار العقارات مقابل جهده في شراء الأرض ٢٠٠٠٠ جنية، وتم تسجيل وتوثيق الأرض بالشهر العقاري مقابل ١٠٠٠٠ جنية ولجعل الأرض صالحة للاستعمال فقد تم تسويتها مقابل ١٠٠٠٠ جنية، وسددت كافة هذه المبالغ بشيك.

والمطلوب: تحديد تكلفة اقتناء الأرض وإثباتها بالدفاتر.

الحل

(A) حساب تكلفة اقتناء الأراضي كالتالي:

البيان		جنية
ثمن شراء الأرض		٥٠٠٠٠٠
يضاف:		
نفقات حيازة وتهيئة الأرض للاستخدام:		
عمولة السمسار	٢٠٠٠٠	
رسوم التسجيل بالشهر العقاري	١٠٠٠٠	
نفقات تسوية الأرض	١٠٠٠٠	
		٤٠٠٠٠
تكلفة اقتناء الأرض		٥٤٠٠٠٠

(B) للاعتراف باقتناء الأرض يجعل حساب الأراضي مدينا بثمن الشراء ونفقات الحيازة والتجهيز مقابل جعل حساب البنك دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

مدين	دائن	البيان
٥٤٠٠٠٠		من حـ/ الأراضي
	٥٤٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنك
		إثبات شراء الأرض وتهيئتها للاستخدام – وسداد المبلغ بشيك.

مثال

في المثال السابق أخطرت المنشأة لإزالة مباني قديمة كانت قائمة على قطعة الأرض، وقد تكلفت في سبيل هذه الإزالة مبلغ ٥٠٠٠٠ جنية سددت بشيك كما تمكنت من بيع أنقاض المباني التي تم إزالتها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية حصلت بشيك.

المطلوب تحديد تكلفة اقتناء الأرض.

الحل

البيان	المبلغ
تكلفة الاقتناء قبل إزالة المباني وبيع الأنقاض	٥٤٠٠٠٠
يضاف:	
نفقات إزالة المباني القديمة	٥٠٠٠٠
	٥٩٠٠٠٠
يطرح:	
مقابل بيع أنقاض المباني القديمة	(١٠٠٠٠)
تكلفة اقتناء الأرض	٥٨٠٠٠٠

وغنى عن القول بأنه يمكن تحديد تكلفة اقتناء الأرض البالغة ٥٨٠٠٠٠ جنية بإضافة (أو طرح) ناتج إزالة المباني القديمة وقدره ٤٠٠٠٠ جنية = ٥٠٠٠٠ جنية نفقات الإزالة نقاصًا ١٠٠٠٠ جنية مقابل بيع الأنقاض.

أما فيما يتعلق بالاعتراف باقتناء الأرض فيجب جعل حساب الأراضي مدينا بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية وحساب النقدية بالبنك دائنا بنفس المبلغ. كما يجب إجراء قيد عكسي بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية ويترتب على ذلك أن يصبح حساب الأراضي مدينا بمبلغ ٥٨٠٠٠٠ جنية يمثل صافي تكلفة اقتناء الأرض.

نفقات التحسين والإحلال Improvements and Replacements

يشير التحسين إلى استبدال أصل أفضل محل الأصل الحالي.بينما يتمثل الإحلال في استبدال أصول متماثلة. وتتمثل المشكلة في التفرقة بين تلك الأنواع من النفقات ونفقات الإصلاحات العادية. والتساؤل هو هل تلك النفقات تؤدي لزيادة الخدمات المحتملة للأصل في المستقبل أم أنها تحافظ على مستوى الخدمة الحالية فقط. وعادة ما لا يمكن تقديم إجابة قاطعة حيث يلزم ممارسة الحكم الشخصي المهني لتصنيف تلك النفقات.

وعموما إذا اتضح أن تلك النفقات تؤدي لزيادة الخدمات المحتملة للأصل فإنه يتعين رسملتها والعكس صحيح. وتتم المعالجة المحاسبية في ضوء أيا من الطرق الثلاثة التالية بناءا على الموقف المحيط.

A– مدخل الإحلال

إذا أمكن تحديد القيمة الفترية للأصل القديم فإن المعالجة المحاسبية الملائمة تتمثل في إحلال تكلفة الأصل الجديد محل تكلفة الأصل القديم. للتوضيح يفترض المثال التالي:

مثال

بلغت القيمة الدفترية لخطوط إنتاج قديمة ٥٠٠٠٠ جنية (التكلفة ٣٠٠٠٠٠ جنية ناقصا مجمع الإهلاك ٢٥٠٠٠٠ جنية). أما تكلفة الخطوط الجديدة فتبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية، ويفترض التزام الشركة بسداد مبلغ ١٦٠٠٠٠ جنية عن الخطوط الجديدة بعد مبادلة الخطوط القديمة.

تتمثل قيود اليومية اللازمة على النحو التالي:-

		من مذكورين
٢٠٠٠٠٠		حـ/ خطوط الإنتاج
٢٥٠٠٠٠		حـ/ مجمع الإهلاك
١٠٠٠٠		حـ/ خسارة التخلص من أصول ثابتة (٥٠٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠) – (٢٠٠٠٠٠)
		إلى مذكورين
	٣٠٠٠٠٠	حـ/ خطوط الإنتاج
	١٦٠٠٠٠	حـ/ النقدية

B– رسملة التكلفة الجديدة

إذا لـم تقفل القيمة الدفترية للأصل القديم في الدفاتر يتم حساب إهلاك لذلك الأصـل لخفض قيمتـه الدفتريـة للصـفر (عـادة مـا تـتم معالجـة عمليـات التحسين بتلك الوسيلة).

C– التحميل على مجمع الإهلاك

قد تؤدي نفقـات الإحـلال إلـى زيـادة العمـر الإنتـاجي للأصـل دون تحسـين فـي كميته أو نوعيته، وهنا يتم معالجة هذه النفقات بالجانـب المـدين مـن حسـاب مجمـع الإهلاك بـدلا مـن حسـاب الأصـل علـى أسـاس أن عمليـة الإحـلال أدت إلـى زيـادة عمر الأصل ومن ثم فقد تم استرداد بعض أو كل الإهلاك السابق لـه.

وتكـون القيمـة الدفتريـة الصـافية للأصـل واحـدة سـواء أضـيفت تلـك التكلفـة للجانب المدين من حساب الأصل أو حساب مجمع الإهلاك.

مثال

فـي ٢٠٠٧/٦/١ قامـت إحـدى المنشـآت بعمليـات إحـلال وتحديـد لـلآلات بهـدف إطالة عمرها الإنتاجي وتبلغ تكاليف تلك العمليات ٥٠٠٠٠ جنية تم سدادها بشيك.

الحل

يتم إثبات العملية السابقة بالقيد الأتـي:-

٥٠٠٠٠		من حـ/ مجمع إهلاك الآلات
	٥٠٠٠٠	إلى حـ النقدية بالبنك
		إثبات نفقات الإحلال والتجديد

٣– نفقات إعادة الترتيب والتركيب

Rearrangement and Reinstallation

هي عبارة عن نفقات تحويل الأصل من موقع لأخر. وهي نفقات تقدم فائـدة فـي المسـتقبل. وكأمثلـة علـى ذلـك إعـادة ترتيـب وتركيـب مجموعـة مـن الآلات لتسهيل عملية الإنتاج في المستقبل. وإذا ما أمكن تحديد التكلفـة الأصـلية ومجمـع الإهـلاك حتـى ذلـك التـاريخ يـتم معالجـة تكلفـة إعـادة الترتيـب والتركيـب بـنفس أسلوب معالجة الإحلال أما إذا لم يتم التمكن من تحديدها أو تقديرها تتم المعالجة حسب اعتبار تلك التكاليف الجديدة هامة أو غير هامة على النحو التالي:-

A- إذا كانت هامة نسبيا في مقدارها فإنه يتم رسملتها كأصل ليتم استهلاكها على مدى الفترات المستقبلية التي يتوقع الاستفادة خلالها.

B- إذا كانـت غيـر هامـة نسـبيا أو لـم يـتم الـتمكن مـن فصـلها عـن المصـروفات التشغيلية الأخرى أو كانت منفعتها المستقبلية محل شك يتم استنفاذها فورا.

مثال

اشـترت الـدار الجامعيـة للطباعـة والنشـر آلات طباعـة جديـدة فـي أول ينـاير ٢٠٠٣ بياناتها كالتالي:

- تكاليف الشراء ٥٠٠٠٠٠ جنية
- تكاليف بناء القواعد اللازمة لها ٥٠٠٠٠ جنية
- مكافأة وأجور القائمين بالتركيب ٥٠٠٠٠ جنية

- العمر الإنتاجي المقدر ٤ سنوات

- قيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي ٤٠٠٠٠ جنية

- وقد تقرر استخدام طريقة القسط الثابت في إهلاك الآلات.

فإذا علمت أن:

(A) في ٢٠٠٥/١/١ تم عمل تحسينات جديدة على الآلات بلغت تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنية، وقد أدت هذه التحسينات إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للألات دون زيادة عدد سنوات عمرها الإنتاجي أو زيادة قيمة الخردة في نهايتها.

(B) في ٢٠٠٦/١/١ بلغت مصروفات الصيانة الدورية للآلات ٢٠٠٠٠ جنية تم سدادها نقدا.

فالمطلوب:

١- إعداد جدول لبيان العبء السنوي لإهلاك الآلات خلال السنوات الأربع.

٢- إثبات قيود اليومية اللازمة بسجلات دور النشر خلال السنوات الأربع.

٣- تصوير حسابات كل من الآلات، مجمع إهلاك الآلات، ومصروفات الصيانة خلال السنوات الأربع.

٤- حل نفس المثال السابق بفرض أن التحسينات التي تم عملها في ٢٠٠٥/١/١ أدت إلى زيادة العمر الإنتاجي للآلات سنة جديدة مع بقاء قيمة الخردة المقدرة كما هي.

الحل

١- حساب العبء السنوي للإهلاك

العبء السنوي للإهلاك خلال السنتين الأولى والثانية يحسب بالمعادلة التالية.

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{تكاليف حيازة الآلات – قيمة الخردة}}{\text{العمر الإنتاجي للآلات}}$$

= (٥٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠) - ٤٠٠٠٠ / ٤ سنوات

= ٥٦٠٠٠٠ / ٤ = ١٤٠٠٠٠ جنية

وعلى ذلك يكون قسط الإهلاك في السنة الأولى (٢٠٠٣/١٢/٣١) = ١٤٠٠٠٠ جنية

قسط الإهلاك في السنة الثانية (٢٠٠٤/١٢/٣١) = ١٤٠٠٠٠ جنية

ونظرا لعمل تحسينات في ٢٠٠٥/١/١ قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنية أدت إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للآلات لذا يتم زيادة تكلفة الآلات بقيمتها، مما يترتب عليه تغيير في رقم قسط الإهلاك للسنتين الثالثة والرابعة كما هو موضح فيما يلي:

قسط الإهلاك = صافي تكلفة الحيازة بعد خصم الخردة + تكلفة التحسينات – قسطي إهلاك السنتين الأولى والثانية / العمر الإنتاجي المتبقي للآلات

= ٥٦٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ – ٢٨٠٠٠٠ / ٢

= ٣٨٠٠٠٠ / ٢ = ١٩٠٠٠٠

وبذلك يصبح العبء السنوي للإهلاك على النحو التالي:

التاريخ	قسط الإهلاك
٢٠٠٣/١٢/٣١	١٤٠٠٠٠
٢٠٠٤/١٢/٣١	١٤٠٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	١٩٠٠٠٠
٢٠٠٦/١٢/٣١	١٩٠٠٠٠
	٦٦٠٠٠٠

٢- قيود اليومية اللازمة بسجلات دار النهضة العربية:

٥٠٠٠٠٠		من حـ/ الآلات	٢٠٠٣/١/١
	٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية قيد شراء الآلات	
٥٠٠٠٠		من حـ/ الآلات	
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية إثبات تكاليف بناء قواعد للآلات	
٥٠٠٠٠		من حـ/ الآلات	
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية إثبات مكافآت تركيب الآلات	

١٤٠٠٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات	٢٠٠٣/١٢/٣١
	١٤٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن السنة	
١٤٠٠٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات	٢٠٠٤/١٢/٣١
	١٤٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع الإهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	
١٠٠٠٠٠		حـ/ الآلات	٢٠٠٥/١/١
	١٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية إثبات تكلفة إدخال التحسينات على الآلات	
١٩٠٠٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات	٢٠٠٥/١٢/٣١
	١٩٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	
٢٠٠٠٠		من حـ/ مصروف الصيانة	٢٠٠٦/١/١
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية قيد مصروفات الصيانة الدورية	
١٩٠٠٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات	٢٠٠٧/١٢/٣١
	١٩٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	

٣- تصوير حسابات الأستاذ خلال العمر الإنتاجي للألات.

حـ/ الآلات

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٥٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٣/١/١			
٥٠٠٠٠	حـ/ النقدية				
٥٠٠٠٠	حـ/ النقدية				
٦٠٠٠٠٠	إجمالي مدين		صفر	إجمالي دائن	
صفر	إجمالي دائن				
٦٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٣/١٢/٣١				
٦٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٤/١/١				
صفر	إجمالي مدين				
٦٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١				
٦٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١/١				
١٠٠٠٠٠	حـ/النقدية	٢٠٠٥/١/١			
٧٠٠٠٠٠	إجمالي مدين		صفر	إجمالي دائن	
صفر	إجمالي دائن				
٧٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١				
٧٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١/١		صفر	إجمالي دائن	
صفر	إجمالي مدين				
٧٠٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

حـ/ مجمع إهلاك الآلات

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			١٤٠٠٠٠	حـ/ مصروف إهلاك	٢٠٠٣/١٢/٣١
			١٤٠٠٠٠	إجمالي دائن	
صفر	إجمالي مدين		صفر	إجمالي مدين	
			١٤٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٣/١٢/٣١	
			١٤٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٤/١/١	
صفر	إجمالي مدين		١٤٠٠٠٠	حـ/ مصروف إهلاك	٢٠٠٤/١٢/٣١
			٢٨٠٠٠٠	حـ/ إجمالي دائن	
			صفر	إجمالي مدين	
			٢٨٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١	
			٢٨٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١/١	
صفر	إجمالي مدين		١٩٠٠٠٠	حـ/ مصروف إهلاك	٢٠٠٥/١٢/٣١
			٤٧٠٠٠٠	إجمالي دائن	
			صفر	إجمالي مدين	

			٤٧٠٠٠٠ ٤٧٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١ رصيد ٢٠٠٦/١/١	
صفر	إجمالي مدين		١٩٠٠٠٠ ٦٦٠٠٠٠	حـ/ مصروف إهلاك إجمالي دائن	٢٠٠٦/١٢/٣١
			صفر ٦٦٠٠٠٠	إجمالي مدين رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١	

حـ/ مصروفات الصيانة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠	حـ/ النقدية	٢٠٠٦/١/١			
صفر صفر	إجمالي مدين إجمالي دائن		صفر	إجمالي دائن	
٢٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٦/١٢/٣١				

٤- حل المثال بفرض أن الهدف من التحسينات زيادة العمر الإنتاجي للآلات لمدة سنة إضافية

حساب العبء السنوي للإهلاك

لا يوجد تغيير عما سبق عرضه في الحالة السابقة بالنسبة للسنتين الأولى والثانية حيث:

قسط الإهلاك في ٢٠٠٣/١٢/٣١ = ١٤٠٠٠٠ جنية

قسط الإهلاك في ٢٠٠٤/١٢/٣١ = ١٤٠٠٠٠ جنية

ونظرا لعمل تحسينات في ٢٠٠٥/١/١ قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنية أدت إلى زيادة العمر الإنتاجي للآلات سنة إضافية لذا يتم حساب القسط خلال السنتين الثالثة والرابعة كالتالي:

قسط الإهلاك = (٥٦٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ - ٢٨٠٠٠٠) ÷ ٣ سنوات (بدلا من سنتين)

= ٣٨٠٠٠٠ ÷ ٣ = ١٢٦٦٦٧ جنية

أي أن هناك تخفيضا في مقدار قسط الإهلاك مما سينعكس بدوره على مجمع إهلاك الآلات، ولذا يثبت قيد اليومية بخصم تكلفة التحسينات من رصيد مجمع إهلاك الآلات بدلا من إضافتها على تكلفة حيازة الآلات، كما هو الوضع في الحالة السابقة وبذلك يصبح العبء السنوي للإهلاك كما يلي:

التاريخ	قسط الإهلاك
٢٠٠٣/١٢/٣١	١٤٠٠٠٠
٢٠٠٤/١٢/٣١	١٤٠٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	١٢٦٦٦٧
٢٠٠٦/١٢/٣١	١٢٦٦٦٧
٢٠٠٧/١٢/٣١	١٢٦٦٦٦
	٦٦٠٠٠٠

قيود اليومية اللازمة بسجلات دار النهضة العربية:

٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	من حـ/ الآلات إلى حـ/ النقدية قيد شراء الآلات	٢٠٠٣/١/١
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	من حـ/ الآلات إلى حـ/ النقدية إثبات تكاليف بناء قواعد للآلات	
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	من حـ/ الآلات إلى حـ/ النقدية إثبات مكافآت تركيب الآلات	
١٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	من حـ/ مصروف إهلاك الآلات إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن السنة	٢٠٠٣/١٢/٣١
١٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	من حـ/ مصروف إهلاك الآلات إلى حـ/ مجمع الإهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	٢٠٠٤/١/٣١
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من حـ/ مجمع إهلاك الآلات إلى حـ/ النقدية إثبات تكلفة إدخال التحسينات على الآلات	٢٠٠٥/١/١
١٢٦٦٦٧		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات	٢٠٠٥/١٢/٣١

	١٢٦٦٦٧	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ مصروف الصيانة إلى حـ/ النقدية قيد مصروفات الصيانة الدورية	٢٠٠٦/١/١
١٢٦٦٦٧	١٢٦٦٦٧	من حـ/ مصروف إهلاك الآلات إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	٢٠٠٦/١٢/٣١
١٢٦٦٦٦	١٢٦٦٦٦	من حـ/ مصروف إهلاك الآلات حـ/ مجمع إهلاك الآلات قيد قسط الإهلاك عن الفترة	٢٠٠٦/١٢/٣١

٤- نفقات الإصلاح Repairs

وهي تلك النفقات التي تحافظ على الحالة التشغيلية للأصول الثابتة الحالية، وهي تحمل على قائمة الدخل في فترة تحملها على أساس أنها الفترة التي استفادت من تلك النفقات بصفة أساسية. على سبيل المثال فإن نفقات التشحيم والتنظيف للآلات تعتبر مصروفات صيانة تحدث بصورة منتظمة وتعالج كمصروفات تشغيلية عادية.

وعادة ما يصعب التفرقة بين نفقات الإصلاح ونفقات التحسين والإحلال إلا أن المعالجة تتوقف على أساس ما إذا كانت النفقة تفيد أكثر من سنة أو دورة تشغيل أيهما أطول. فإذا ما قامت الشركة بعملية إصلاح كبيرة سوف تستفيد منها عدة فترات وتعالج تلك النفقات كإضافات أو تحسينات أو إحلال.

٣/٦ القياس الأولى للأصول الثابتة The First Cost of Acquisition

يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة، وتقاس التكلفة التاريخية بالنقدية أو معادل النقدية **Cash**

Equivalent للحصـول علـى الأصـل وتجهيـزه والحالـة اللازمـة للاسـتخدام المستهدف منه[١٧] .

عناصر التكلفة Elements of Costs

تتضمن تكلفة الأصل الثابت:

(A) سعر شرائه شاملا رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استنزال أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر شرائه.

(B) أي تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالـة التـي يتم تشغيل بها في موقعه وفي الغرض الذي اقتنى من اجله كما حددته الإدارة.

(C) التكلفة المقدرة لفك وإزالـة أصل وإعادة تسوية الموقع الـذي يوجد بـه الأصل إلى ما كان عليه بداية وذلك في حالة التزام المنشأة بذلك إما عند اقتنـاء البنـد أو فيمـا بعـد اسـتخدامه خـلال فتـرة معينـة لأغـراض غيـر متعلقـة بإنتـاج المخزون خلال تلك الفترة.

وكمثال للتكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل:

(A) تكاليف مزايا العاملين والمتعلقة مباشرة بإنشاء أو اقتناء الأصل.

(B) تكلفة إعداد الموقع.

(C) تكاليف المناولة والتسليم.

(D) تكلفة التجميع والتركيب.

(E) تكلفة اختبار ما إذا كان الأصل يعمل كما يجب وذلك بعد خصم صـافي العائد من بيع أية وحدات أنتجت لجعل الأصل فـي المكـان والحالـة اللازمـة لبدء تشغيله (على سبيل المثال: العينات المنتجة عند اختبار المعدات).

---

[١٧] توجد العديد من طرق تقويم الأصول الثابتة الأخرى مثل (١) المحاسبة على أساست القوة الشرائية الثابتة أو التكلفـة المعدلـة بتغيـرات المستوى العـام للأسـعار (٢) محاسبة التكلفـة الجاريـة أو التكلفـة المعدلـة بتغيـرات المستوى الخاص للأسعار (٣) صافي القيمة القابلة للتحقق (٤) المزج بين المحاسبة على أساس القوة الشرائية الثابتة والتكلفة الجارية أو صافي القيمة القابلة للتحقق، إلا أنه نادرا ما يتم الخروج عن التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة.

(F) الأتعاب المهنية.

يتم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون على تكلفة التزام المنشأة بفك وإزالة وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل والتي تحدث خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل لإنتاج مخزون خلال تلك الفترة. وهذه التكلفة تؤخذ في الاعتبار طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٠). وتقاس طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

وكأمثلة للتكاليف التي لا يمكن اعتبارها ضمن تكلفة بند الأصول الثابتة:-

(A) تكلفة فتح تسهيلات ائتمانية جديدة.

(B) تكلفة تقديم منتج أو خدمة جديدة (تشمل تكلفة الإعلانات والأنشطة الدعائية).

(C) تكلفة القيام بالعمل في موقع جديد أو مع طبقة جديدة من العملاء (تشمل تكلفة تدريب العاملين).

(D) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف غير المباشرة العامة.

تتوقف رسملة المصاريف على القيمة الدفترية للأصل عندما يصل إلى الموقع والحالة الذي اقتنى من أجلها لكي يصبح قادرا على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة. ولذلك فالتكاليف المنفقة في استخدام أو إعادة تشغيل لبند ما لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل وعلى سبيل المثال المصروفات التالية لا تدخل ضمن القيمة الدفترية لبند الأصول الثابتة.

(A) التكلفة المنفقة على أصل قادر على التشغيل الصورة التي حددتها الإدارة والذي لم يتم وضعه للاستخدام بعد أو الذي يتم تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية الكاملة.

(B) خسائر التشغيل المبدئية مثل التي تحدث عندما يكون هناك تزايد في الطلب على منتجات هذا الأصل الثابت.

(C) تكاليف تغيير أو إعادة تنظيم لجزء أو كل من عمليات المنشأة.

تحدث بعض العمليات أثناء إنشاء أو تطوير بند من الأصول الثابتة ولكنها غير ضرورية للأصل لجعله في الموقع وفي الحالة التي يصبح عليها قادرا على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة مثل عمليات التشغيل العرضية التي قد تحدث قبل أو خلال فترة الإنشاء أو التطوير. فعلى سبيل المثال يمكن أن يتحقق دخل من خلال استخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى البدء في الإنشاء ولأن عمليات التشغيل العرضية بالطريقة التي حددتها الإدارة فإن الإيرادات و المصروفات المرتبطة بمثل هذه العمليات يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف.

تجهيز الأصول الثابتة ذاتيا Self-Constructed Assets

يتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه ذاتيا بتطبيق نفس الأسس المتبعة في حالة اقتناء الأصل. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل للبيع ضمن نشاطها الطبيعي فإن تكلفة الأصل تكون هي نفسها تكلفة إنتاج للأصول لغرض البيع (يراجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون) ومن ثم يتم استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل فلا تعتبر تكلفة الفاقد غير الطبيعي من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى المستخدمة والتي تحدث أثناء إنتاج الأصل المنشأ ذاتيا ضمن تكلفة هذا الأصل ويضع معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض شروطا معينة يجب مراعاتها قبل الاعتراف بالفوائد كجزء من تكلفة الأصل الثابت.

مثال

استخدمت إحدى المنشآت مواردها الذاتية لإنشاء جراج لسيارات الشركة تكلف الأتي:-

١٢٠٠٠٠ جنية خامات، ١٥٠٠٠ جنية أجور، بالإضافة إلى ١٠٠٠ ساعة عمل عمال ومعدل الساعة من التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة ١٥ جنية.

المطلوب: حساب تكلفة تشييد المبنى

الحل

البيان	المبلغ	
الخامات	١٢٠٠٠٠	جنية
الأجور	١٥٠٠٠	جنية
مصاريف صناعية ثابتة:		
١٠٠٠ ساعة عمل × ١٥ جنية	١٥٠٠٠	جنية
تكلفة تشييد المبنى	١٥٠٠٠٠	جنية

قياس التكلفة Cost Measurement

إن التكلفة التاريخية هي الأساس المعتاد في تقويم الأصول الثابتة وتقاس تلك التكلفة بالنقدية أو معادلها في تاريخ اقتناء الأصل. وتشير أدبيات المحاسبة إلى أن الخروج عن أساس التكلفة يعتبر أمر نادر الحدوث ويرجع ذلك لعدد من الأسباب:-

١- أن التكلفة تعكس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.

٢- تعكس التكلفة التاريخية صفقات فعلية وليس مفترضة ولذلك فإنها الأكثر مصداقية.

٣- يجب ألا يتم أخذ المكاسب أو الخسائر في الاعتبار مسبقا وإنما يجب الاعتراف بها عند بيع الأصل.

تكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة هي سعره نقدا في تاريخ الاعتراف به، وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة هذا الأصل تحسب على أساس سعره النقدي على أن يعالج الفرق بين السعر النقدي وإجمالي المدفوعات باعتباره تكاليف تمويلية ويتم توزيعها على فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقا للمعالجة المسموح بها والواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض[١٨].

وعندما تتضمن عملية شراء الأصول الثابتة معاملات بالعملة الأجنبية فيتم تقييم سعر الشراء بعملة القيد بالدفاتر المحاسبية على أساس سعر الصرف الساري في تاريخ المعاملة بين سعر العملة الأجنبية وعملة القيد بالدفاتر المحاسبية.

وتعامل فروق التقييم اللاحقة المتعلقة بالتزامات عن شراء أصول ثابتة بقائمة الدخل إلا أنه يجوز رسملتها وإضافتها لتكلفة الأصول الثابتة عندما تكون فروق تقييم العملة المذكورة مدرجة ضمن تكاليف اقتراض تم رسملتها على تكلفة الأصول الثابتة وذلك في الحالات التي يجوز فيها ذلك أو عندما تكون فروق العملة المذكورة ناتجة عن انخفاض حاد في سعر عملة القيد بالدفاتر المحاسبية أمام العملة الأجنبية المستخدمة في شراء الأصل الثابت مما أدى من الناحية العملية إلى عدم القدرة على التحوط لسداد الالتزامات المتعلقة بشراء الأصول الثابتة.

وكمثال على القياس الأول لتكلفة الأصول الثابتة يفترض قيام أحد المصانع بشراء الة من أحد الموردين بسعر ١٢٠٠٠٠ جنية على أن يتم السداد خلال ٤٨ شهر على دفعات بملغ ٣٠٠٠ جنية للدفعة الواحدة ويشمل ذلك المبلغ أعباء فائدة

---

[١٨] تثبت تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة بغض النظر عن كيفية استخدام القروض تطبيقا للمعالجة القياسية (فقرة ٦، ٧). أما طبقا للمعالجة البديلة المسموح بها (فقرة ١١) فإنه يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء وإنتاج الأصل إلى تكلفة هذا الأصل ويتم رسملة تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون متوقعا أن يتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه. وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة.

مقدارها ٢٤٠٠٠ جنية، وتبلغ قيمة ضريبة المبيعات التي يتعين سدادها ١٠٠٠٠ جنية، وتبلغ تكلفة الشحن ٢٠٠٠ جنية، وسيتكلف تجهيز وتركيب الآلة مبلغ ١٠٠٠ جنية. والمطلوب حساب تكلفة الالة وإثباتها في الدفاتر.

تكلفة الالة

البند	المبلغ	
سعر الشراء	١٢٠٠٠٠	جنية
ضرائب المبيعات	١٠٠٠٠	جنية
نفقات الشحن	٢٠٠٠	جنية
تكلفة التجهيز والتركيب	١٠٠٠	جنية
الإجمالي	١٣٣٠٠٠	جنية

علما بأن مبلغ ٢٤٠٠٠ جنية الخاصة بالفوائد المتعلقة بالشراء على أقساط (دفعات) سيتم الاعتراف بها كمصروف فائدة طوال كل دفعة عن ٤٨ دفعة القادمة (ما لم يتم رسملتها طبقا للمعالجة المسموح بها).

قيود اليومية

١٢٠٠٠٠		من حـ/ الالات
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حسابات الدائنين
		شراء بالأجل من أحد الموردين
١٣٠٠٠		من حـ/ الالات
	١٣٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		سداد كافة النفقات نقدا حتى يصبح الأصل جاهز للاستخدام
		من مذكورين
٢٥٠٠		حـ/ الدائنين
٥٠٠		حـ/ الفائدة
	٣٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		سداد القسط الأول الذي يتضمن قسط الألة والفائدة نقدا.

تبادل الأصول المستخدمة بأصول جديدة أخرى

Trading in Used Assets For New Ones

قد يتم اقتناء بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة عن طريق استبداله بأصل أخر غير نقدي أو بأصول غير نقدية أو بمجموعة من أصول نقدية وغير نقدية وتقاس تكلفة مثل هذا الأصل بالقيمة العادلة ما لم:

(A) تفتقد عملية التبادل للجوهر التجاري.

(B) يمكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المقتنى والأصل المسلم بشكل موثوق فيه. ويقاس البند الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا لم تعترف المنشأة بهذا الأصل المستبدل به في الحال أما إذا كان البند المقتنى لم يتم قياسه بالقيمة العادلة فإن تكلفته تقاس بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل به.

تحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل لها جوهر تجاري أم لا عن طرق دراسة ما إذا كان من المتوقع حدوث تغيير في التدفقات النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية.

ويكون لعملية التبادل جوهر تجاري إذا:

(A) كانت اعتبارات (الخطر، التوقيت، القيمة) للتدفقات النقدية للأصل المقتنى تختلف عن اعتبارات (الخطر، التوقيت، القيمة) للتدفقات النقدية للأصل المسلم.

(B) القيمة التي تحددها المنشأة لجزء من عملياتها تتأثر بالتغيرات التي تحدث بعملية التبادل كنتيجة لهذا التبادل.

(C) إذا كان الفرق في **(A)** أو **(B)** يعتبر هاما بالنسبة للقيمة العادلة للأصول الذي تم لأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل لها جوهر تجاري فإن القيمة التي تحددها المنشاة لجزء من عملياتها يتأثر بتغيرات عملية التبادل. ويجب أن

تعكس قيمة التدفق النقدي بعد الضريبة. ونتيجة هذا التحليل قد تكون واضحة دون حاجة المنشأة لعمل عملية حسابية مفصلة.

يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الذي لا وجود لعمليات مماثلة له في السوق يعتمد عليها إذا:

(A) لم يكن هناك تغيرا هاما في تقدير القيمة العادلة المتوقعة للأصل.

(B) كانت التقديرات المختلفة في إطار معين يمكن تحديدها بمعقولية واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة لأي من الأصل المقتنى أو الأصل المسلم بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإن القيمة العادلة لهذا الأصل المسلم تستخدم لقياس تكلفة الأصل المقتنى ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المسلم مثبتة بطريقة واضحة.

مثال

يفترض أن أحد المنشات يوجد لديها سيارة نقل تكلفتها التاريخية ١٠٠٠٠٠ جنية، وتبلغ قيمتها الدفترية الآن ٢٠٠٠٠ جنية، وقد بادلت المنشأة تلك السيارة القديمة بأخرى جديدة بسعر ١٥٠٠٠٠ جنية تمثل القيمة السوقية العادلة، وقد منح التاجر الذي بادل المنشأة سماحا بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية للسيارة القديمة على أن تدفع المنشاة المبلغ المتبقي من التكلفة ومقداره ١٢٠٠٠٠ جنية نقدا.

المطلوب إثبات العملية السابقة بالدفاتر طبقا لمعيار المحاسبة المصرية.

قيد اليومية

من مذكورين		
حـ/ سيارات (السيارة الجديدة)		١٥٠٠٠٠
حـ/ مجمع إهلاك السيارات (السيارة القديمة)		٨٠٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ سيارات (القديمة)	١٠٠٠٠٠	
حـ/ مكاسب التخلص من السيارات (أرباح رأسمالية)	١٠٠٠٠	
حـ/ النقدية	١٢٠٠٠٠	
مبادلة سيارة قديمة بسيارة جديدة تكلفتها ١٥٠٠٠٠ جنية تم الحصول على سماح مقداره ٣٠٠٠٠ جنية للسيارة القديمة التي تبلغ قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠ جنية.		

ويلاحظ أن المنشأة قد اعتبرت مبلغ السماح الممنوح من تاجر السيارات البالغ ٣٠٠٠٠ جنية عند المبادلة على أنه سعر بيع السيارة القديمة وهكذا اعترفت المنشأة بوجود مكسب مقداره ١٠٠٠٠ جنية للتخلص من الأصل أو مبادلته (٣٠٠٠٠ جنية المسموح بالمبادلة - ٢٠٠٠٠ جنية القيمة الدفترية = ١٠٠٠٠ جنية مكسب).

ولأغراض التقرير المالي يتم تسجيل المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن المبادلات في الدفاتر عندما تشمل العملية أيضا سداد قيمة نقدية مؤثرة أو إذا كانت تشمل إيجاد دين.

أمثلة توضيحية على معالجة استبدال الأصول الثابتة بأصول أخرى

(A) استبدال الأصول المتشابهة

١- قامت شركة السلام باستبدال أصل ثابت تكلفته ١٠٠٠٠ جنيها ومجمع إهلاكه ٣٠٠٠ جنيها بأصل مماثل له بلغت قيمته العادلة في تاريخ الاستبدال٦٠٠٠ جنيها.

نظرا لعدم تدخل عامل النقدية في عملية التبادل وأن القيمة العادلة للأصل المقتنى تقل عن القيمة الدفترية للأصل المستبدل فمن الواضح أن هذا مؤشر عن أن القيمة الدفترية للأصل المستبدل تقل عن قيمته العادلة. وبالتالي يتعين تخفيضها لتصل للقيمة العادلة ثم إجراء القيود المتعلقة بعملية التبادل.

١٠٠٠		من حـ/ خسائر انخفاض القيمة الدفترية للأصل الثابت
	١٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الأصل المستبدل
		(٧٠٠٠ القيمة الدفترية ناقصا ٦٠٠٠ القيمة العادلة)
		من مذكورين
٦٠٠٠		حـ/ الأصل المقتنى
٤٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الأصل المستبدل
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ الأصل المستبدل

٢- قامت شركة السلام باستبدال أصل ثابت تكلفته ١١٠٠٠ جنيها ومجمع إهلاكه ٤٠٠٠ جنيها وتبلغ القيمة العادلة له ١٢٠٠٠ جنيها وذلك بأصل مماثل له.

ونظرا لعدم تدخل عامل النقدية في عملية التبادل فمن الواضح أن القيمة العادلة للأصل المقتنى تساوي القيمة العادلة للأصل المستبدل مما يعني أن المنشأة حصلت على أصل قيمته العادلة ١٢٠٠٠ جنيها مقابل أصل تبلغ القيمة الدفترية له ٧٠٠٠

جنيهـا، ونظـرا لأن أركـان الربحيـة غيـر مكتملـة باعتبـار أن الأصـول المبادلـة هـي أصول متماثلة فلا يجب إثبات أية أرباح ناتجة عن هذا الاستبدال.

		من مذكورين
٧٠٠٠		حـ/ الأصل المقتنى
٤٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الأصل المستبدل
	١١٠٠٠	إلى حـ/ الأصل المستبدل

قامـت شـركة السـلام باسـتبدال أصـل ثابـت تكلفتـه ١٠٠٠٠ جنيهـا ومجمـع إهلاكـه ٢٠٠٠ جنيهـا بأصـل مماثـل لـه بلغـت قيمتـه العادلـة ١٦٠٠٠ جنيهـا وقـد قامت الشركة في سبيل إتمام هذا التبادل بسداد مبلغ ٤٠٠٠ جنيها نقدا.

مـن الواضـح أن القيمـة العادلـة للأصـل المسـتبدل تسـاوي ١٢٠٠٠ والتـي تساوي القيمة العادلة للأصل المقتنى ناقصا النقدية المسددة في مقابل الحصول عليـه. ممـا يعنـي أن الشـركة قامـت بالحصـول علـى أصـل قيمتـه ١٦٠٠٠ جنيهـا مقابـل أصـل قيمتـه العادلـة ١٢٠٠٠ جنيهـا، ونظـرا لأن أركـان الربحيـة غيـر مكتملـة باعتبـار أن الأصـول المتبادلـة هـي أصـول متماثلـة فـلا يجـب إثبـات أيـة أرباح عن هذا الاستبدال.

		من مذكورين
١٢٠٠٠		حـ/ الأصل المقتنى
٢٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الأصل المستبدل
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠	حـ/ الأصل المستبدل

(B) استبدال الأصول غير المتشابهة

١- قامت شركة السلام باستبدال آلـة بلغت تكلفتهـا ١٠٠٠٠ جنيهـا ومجمـع إهلاكها ٣٠٠٠ جنيها وقيمتها العادلة ٥٠٠٠ جنيها مقابل أرض.

من الواضح أن القيمة العادلة للأصل المستبدل تقل عن قيمته الدفترية لذا يتعين تخفيضها.

٢٠٠٠		من حـ/ خسائر انخفاض القيمة الدفترية للأصل
	٢٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات
		(القيمة الدفترية ٧٠٠٠ ناقصا القيمة العادلة ٥٠٠٠)

		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ الأراضي
٥٠٠٠		مجمع إهلاك الآلات
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة الآلات

٢- قامت شركة **(X)** باستبدال آلة بغلت تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيها ومجمع إهلاكها ٣٠٠٠ جنيها وقيمتها العادلة ٦٠٠٠ جنيها مقابل أرض، وقد قامت الشركة بسداد مبلغ ٥٠٠ جنيها نقدا لإتمام هذا التبادل.

١٠٠٠		من حـ/ خسائر انخفاض القيمة الدفترية للأصل
	١٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات
		(القيمة الدفترية ٧٠٠٠ ناقصا القيمة العادلة ٦٠٠٠)

		من مذكورين
٦٥٠٠		حـ/ الأراضي
٤٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات
		إلى مذكورين
	٥٠٠	حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠	حـ/ تكلفة الآلات

قامت شركة السلام باستبدال حاسب آلي بلغ تكلفته ١١٠٠٠ جنيها ومجمع إهلاكه ٤٠٠٠ جنيها وقيمته العادلة ١٢٠٠٠ جنيها بمبنى.

من الواضح أن الشركة حققت أرباحا نتيجة استبدال أصل قيمته الدفترية ٧٠٠٠ جنيها بأصل أخر غير متماثل قيمته العادلة ١٢٠٠٠ جنيها حيث لم

تتدخل النقدية في عملية التبادل، وحيث أن هذا التبادل بين أصول غير متماثلة فيتم إثبات الأرباح الناتجة عن التبادل بالكامل.

١٢٠٠٠		**من مذكورين**
		حـ/ المباني
٤٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات
		إلى مذكورين
	١١٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة الحاسب الآلي
	٥٠٠٠	إلى حـ/ أرباح استبدال أصول ثابتة

الأصول الثابتة المقتناة في ظل التأجير التمويلي

تعالج الأصول الثابتة التي يحتفظ بها تحت مسمى التأجير التمويلي طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي على النحو التالي:-

المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمؤجر

يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية لاقتنائه ويتم إجراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقا لعمرها الإنتاجي المقدر حسبما جرى عليه العمل عادة وفقا للعرف وطبيعة المال الذي يجري إهلاكه.

تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلي على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافا إليه مبلغا يعادل قسط الإهلاك الدوري ويجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية في حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافي القيمة الدفترية للمال المؤجر عند انتهاء العقد.

يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة الصيانة والتأمين وكافة المصروفات اللازمة للحفاظ على الأصل إلا إذا تم التعاقد على أن يتحملها المستأجر.

إذا شك المؤجر في تحصيل دفعات الإيجار ينبغي عليه تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها.

الإفصاح في القوائم المالية للمؤجر

في نهاية كل فترة مالية يجب الإفصاح في القوائم المالية للمؤجر عما يلي:

(a) السياسات المحاسبية المتبعة للتعرف على إيرادات التأجير.

(b) سياسات الإهلاك المتبعة الخاصة بالأصول المؤجرة ونسبة الإهلاك المطبقة.

(c) بيان بتكلفة الأصول المؤجرة والحركة عليها ومجمع إهلاكها والحركة عليه وأرصدتها في نهاية الفترة.

(d) الأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات انتقال ملكية الأصول المؤجرة إلى المستأجرين خلال الفترة المالية.

(e) أية مبالغ مدينة أو دائنة تنتج تطبيقا للفقرة ٦ من هذا المعيار.

المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر

تدرج القيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير التمويلي كمصروف في قائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

يدرج ما يتكبده المستأجر من مصاريف صيانة وإصلاح الأموال المؤجرة – بما يتفق مع الأغراض التي أعدت لها ووفقا للتعليمات التي يسلمه إليه المؤجر بشأن الأسس الفنية الواجب مراعاتها سواء كانت مقرة بواسطته أو بواسطة المورد أو المقاول – بقائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

إذا قام المستأجر في نهاية العقد باستخدام حق شراء المال المستأجر يثبت هذا المال كأصل ثابت بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق عليها طبقا للعقد ويتم إهلاكه على مدار العمر الإنتاجي المتبقي المقدر له وفقا للطرق والمعدلات التي يتبعها المستأجر للأصول المماثلة.

الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر

يجب أن يتم الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر عما يلي:

(a) بيان الأصول المستأجرة على أن يتضمن ما يلي:

- إجمالي القيمة التعاقدية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالي القيمة الإيجارية وثمن الشراء.
- العمر الإنتاجي للأصول المستأجرة.
- القيمة الإيجارية السنوية.

(b) تفاصيل مصاريف صيانة والإصلاح الأموال المؤجرة .

(c) يجب تحليل التزامات الاستئجار التمويلي حسب تواريخ استحقاقها بحيث يتم إيضاح ما يستحق سداده خلال السنوات المالية الخمس التالية كل على حدة وإجمالي ما يستحق سداده خلال السنوات بعد السنة الخامسة.

(d) الإفصاح عن أية شروط مالية هامة تستلزمها عقود الاستئجار مثل الالتزامات المحتملة عن تجديد تلك العقود أو استخدام حق اختيار شراء الأصل ودفعات الاستئجار الاحتمالية.

مثال

في أول يناير ١٩٩٧ قام المؤجر بتأجير أصل قيمتة ١٠٠٠٠٠٠ جنية بعقد تأجير تمويلي لمدة ست سنوات مقابل قيمة إيجارية قدرها ٢١٩٨٣٨ جنية سنويا ويحق للمستأجر في نهاية مدة العقد شراء الأصل بملغ ١٠٠٠٠٠ جنية.

وكان العمر الإنتاجي المقدر للأصل عشر سنوات وكان معدل الفائدة الذي يرغب المؤجر في استخدمه في هذا التعاقد يبلغ ١٥% سنويا والذي بتطبيقه ينتج عائد سنوي خلال فترة العقد كالأتي:-

	بالجنية
١٩٩٧	١١٧٠٢٥
١٩٩٨	١٠١٦٠٣
١٩٩٩	٨٣٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣٤٧٢
٢٠٠١	٤٠٠١٧
٢٠٠٢	١٣٠٤٤

في تطبيق الفقرة ٦ من المعيار يكون الإيراد الذي يثبته المؤجر سنويا باستخدام المعدل المذكور عالية كالأتي:

	مبلغ الفائدة جنية	قسط الإهلاك جنية	الإيراد المكتسب جنية
١٩٩٧	١١٧٠٢٥	١٠٠٠٠٠	٢١٧٠٢٥
١٩٩٨	١٠١٦٠٣	١٠٠٠٠٠	٢٠١٦٠٣
١٩٩٩	٨٣٨٦٧	١٠٠٠٠٠	١٨٣٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣٤٧٢	١٠٠٠٠٠	١٦٣٤٧٢
٢٠٠١	٤٠٠١٧	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠١٧
٢٠٠٢	١٣٠٤٤	١٠٠٠٠٠	١١٣٠٤٤

ويكون حساب تحت التسوية هو الفرق بين الإيراد المكتسب والقيمة الإيجارية ويظهر كالأتي:

	القيمة الايجارية جنية	الإيراد المكتسب جنية	الفرق (حساب تحت التسوية) جنية
١٩٩٧	٢١٩٨٣٨	٢١٧٠٢٥	٢٨١٣
١٩٩٨	٢١٩٨٣٨	٢٠١٦٠٣	١٨٢٣٥
١٩٩٩	٢١٩٨٣٨	١٨٣٨٦٧	٣٥٩٧١
٢٠٠٠	٢١٩٨٣٨	١٦٣٤٧٢	٥٦٣٦٦
٢٠٠١	٢١٩٨٣٨	١٤٠٠١٧	٧٩٨٢١
٢٠٠٢	٢١٩٨٣٨	١١٣٠٤٤	١٠٦٧٩٤
			٣٠٠٠٠٠

وحيث إن قيمة الأصل الدفترية في نهاية مدة العقد ستصبح ٤٠٠٠٠٠ جنية وبفرض اختيار المستأجر شراء الأصل فإنه سيقوم بسداد مبلغ١٠٠٠٠٠ جنية ثمنا لهذا الأصل ويتم استخدام مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية رصيد حساب تحت التسوية في إقفال حساب الأصل لدى المؤجر.

وإذا تم استعراض قيود اليومية اللازمة لتطبق هذا تكون كالأتي:

سنة ١٩٩٧		
١٠٠٠٠٠		من حـ/ الأصول الثابتة المؤجرة
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المورد

٢١٩٨٣٨		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين
	٢١٧٠٢٥	حـ/ الإيرادات
	٢٨١٣	حـ/ تسوية عقود تأجير
١٠٠٠٠٠		من حـ/ أ.خ إهلاك
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع الإهلاك

سنة ١٩٩٨		
٢١٩٨٣٨		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين
	٢٠١٦٠٣	حـ/ الإيرادات
	١٨٢٣٥	حـ/ تسوية عقود تأجير
١٠٠٠٠٠		من حـ/ أ.خ إهلاك
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع الإهلاك

وهكذا حتى عام ٢٠٠٢		
٢١٩٨٣٨		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين
	١١٣٠٤٤	حـ/ الإيرادات
	١٠٦٧٩٤	حـ/ تسوية عقود تأجير
١٠٠٠٠٠		من حـ/ أ.خ إهلاك
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع الإهلاك
		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ/ البنك
٦٠٠٠٠٠		حـ/ مجمع الإهلاك
٣٠٠٠٠٠		حـ/ تسوية عقود تأجير
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الأصول الثابتة المؤجرة

وبفرض عدم اختيار المستأجر شراء الأصل في تاريخ نهاية عقد التأجير يقوم المؤجر بدراسة مدى إمكانية الاستفادة من هذا الأصل وإذا تبين أنه لن يمكن الاستفادة منه وأن قيمته التخريدية تبلغ ٤٠٠٠٠ جنية مثلا يجري القيد التالي:

		من مذكورين
٦٠٠٠٠٠		حـ/ مجمع الإهلاك
٣٠٠٠٠٠		حـ/ تسوية عقود التأجير
٦٠٠٠٠		حـ/ خسائر أصول ثابتة مؤجرة
٤٠٠٠٠		حـ/ أصول ثابتة
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الأصول الثابتة المؤجرة

المحاسبة الأصول الثابتة المقتناة عن طريق المنح الحكومية

Accounting For Contributions

يمكن أن تخفض القيمة الدفترية للأصل الثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٢) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية **Contributions**.

فقد تقوم المنشأة بتقديم أو تلقي منح وهي تحويلات بدون مقابل لأنها تمثل تحويل للأصول في اتجاه واحد. وعند اقتناء أصول بتلك الطريقة لا يمكن تقديم الأصل بقيمة صفر حسب أساس التكلفة. وفي تلك الحالة يتم الخروج عن ذلك المبدأ على أساس أن عدم تسجيل أي شيء يعني تجاهل حقائق اقتصادية متعلقة بزيادة ثروة وأصول المنشأة. وهنا يتم الاعتماد على القيمة العادلة[١٩] **Fair value** للأصل كأساس لتسجيله بالدفاتر اعتمادا على مدخل الإيرادات يتم إثبات المنح الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التي تتحمل بالتكاليف المتعلقة بها بطريقة منتظمة ولا يجب إضافة المنحة مباشرة إلى حقوق الملكية.

ولا يجوز إثبات المنحة بتلك الطريقة إلا إذا تعذر وجود أساس لتخفيض المنحة لفترات مالية غير الفترة التي تم استلام المنحة خلالها.

وفي معظم الحالات من الممكن تحديد الفترة المالية التي يتم خلالها إثبات التكاليف أو النفقات التي ترتبط بمنحة حكومية بحيث يمكن توزيع تلك المنحة كإيراد على تلك الفترات، وينطبق ذلك على المنح التي تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يمكن توزيع قيمة تلك المنح كإيراد على الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر للأصل وبنفس النسب التي يحمل بها الإهلاك على تلك الفترات.

وقد تستلزم المنح التي تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزامات معينة وعلى ذلك يتم إثباتها كإيراد خلال الفترات المالية التي تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات. فمثلا إذا كانت المنحة الحكومية التي تحصل عليها المنشأة هي قطعة أرض وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنى

---

[١٩] تعرف القيمة العادلة بأنها تلك القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لدية الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.

على تلك الأرض فمن المنطقي توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لذلك المبنى.

وعندما تتخذ المنحة الحكومية صورة أصل غير نقدي فمن المعتاد تقدير القيمة العادلة لمثل هذه الأصول (الأراضي على سبيل المثال) وإثبات المنحة والأصل بتلك القيمة العادلة وأحيانا قد يتبع كبديل أخر إثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية.

ويتم عرض المنح المرتبطة بأصول في الميزانية إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل وتوجد طريقتان بديلتان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول في القوائم المالية:

A- تعتبر المنحة إيرادا مؤجلا وإثباتها في قوائم الدخل وفقا لأساس منهجي منتظم على مدى العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

B- تخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل وإثبات المنحة كإيراد على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوي.

٤/٦ تحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولى

قد تختار المنشأة ما بين أسلوب التكلفة **Cost** أو إعادة التقييم **Revaluation** كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة.

أسلوب التكلفة Cost

تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى كما سبق على أساس تكلفة الأصل مطروحا منها مجمع الإهلاك بالإضافة إلى الخسارة المجمعة الناتجة عن الاضمحلال في قيمته.

إعادة التقييم Revaluation

وتمثل تلك الطريقة المعالجة البديلة المسموح بها، فبعد الاعتراف الأولى بالأصل كبند من الأصول الثابتة والذي يمكن قياس قيمته العادلة، يتم إدراجه عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الاضمحلال في القيمة. ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهريا عن التي تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ إعداد الميزانية.

تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة في القيمة السوقية ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتثمين.

تتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التي يحددها المثمنون وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مل هذه الأصول إلا كجزء من نشاط مستمر فإنه يتم تقييمها على أساس العائد أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك.

يتم تكرار إعادة التقييم عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك اعتمادا على التغير في القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة المعاد تقييمها، وعندما تكون القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها تختلف جوهريا عن قيمتها الدفترية سوف يتطلب الأمر إعادة تقييمها مرة أخرى، وبعض بنود الأصول الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيرا هاما وتغيرا سريعا بسبب طبيعتها وهذا سيستدعي إعادة تقييمها سنويا عندما تسمح القوانين بذلك.

أما بنود الأصول الثابتة التي لا تتغير قيمتها العادلة تغيرا هاما يكون تكرار إعادة تقييمها غير ضروري وبدلا من ذلك قد يكون من الضروري إعادة التقييم فقط كل ثلاث أو خمس سنوات.

وعند إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه في تاريخ إعادة التقييم إما:

(A) بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب إلى التغيير الإجمالي في القيمة الدفترية للأصل بحيث تكون القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مساوية مبلغ التقييم، وتستخدم هذه الطريقة غالبا عند إعادة تقييم الأصل باستخدام جداول تكلفة الاستبدال بعد خصم الإهلاك.

(B) باستبعاده مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل وتعدل صافي القيمة إلى قيمة إعادة التقييم للأصل ومن أمثلة ذلك استخدام هذه الطريقة للمباني.

وتعتبر قيمة التسوية التي تنتج عن إعادة حساب أو استبعاد مجمع الإهلاك جزءا من الزيادة أو التخفيض في القيمة الدفترية للأصل.

وعندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا البند.

أن مجموعة الأصول الثابتة هي مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في عمليات المنشأة وفيما يلي أمثلة لهذا المجموعات:

(a) الأراضي

(b) المباني.

(c) الألات

(d) السفن.

(e) الطائرات.

(f) وسائل النقل والانتقال.

(g) الأثاثات والتركيبات.

(h) المعدات المكتبية.

يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التي تشكل مجموعة من الأصول الثابتة في نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختياري وما يترتب عليه من أن تحتوي القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة.

وعندما يزيد صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة تقييمه فيجب إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم ومع هذا فإن فائض إعادة التقييم يتم إدراجه بقائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل والذي سبق إدراجه بقائمة الدخل.

وعندما تنخفض صافي القيمة الدفترية للأصل فإن هذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبحد أقصى قيمة الفائض في هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل.

ويمكن أن يحول فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض، ويتحقق إجمالي الفائض نتيجة للاستغناء عنه أو التخلص من الأصل، وقد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوي الفرق بين الإهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل علما بان التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل.

يتم إثبات تأثير الضرائب الداخلية إن وجت الذي ينتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة والإيضاح عنه طبقا لمعيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل.

ويجدر الإشارة إلى إنه لا يجوز إجراء المقاصة بين الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم لأصول معينة وبين فائض إعادة التقييم لأصول أخرى مختلفة.

أمثلة توضيحية للمعالجة المحاسبية لفائض أو عجز إعادة التقييم للأصول الثابتة:

(A) بتاريخ ٢٠٠٣/١/١ قامت شركة السلام باقتناء مبنى بلغت تكلفته ٥٠ مليون جنيها وتبلغ القيمة التخريدية المتوقعة له مبلغ ١٠ مليون جنيها في نهاية عمره الافتراضي البالغ ٤٠ سنة، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في إهلاك المبنى المذكور.

في نهاية عام ٢٠٠٥ كانت الشركة قد أهلكت المبنى طبقا للجدول التالي:-

التكلفة	٥٠٠٠٠٠٠٠
مجمع الإهلاك في ٢٠٠٥/١٢/٣١	(٣٠٠٠٠٠٠)
القيمة الدفترية في ٢٠٠٥/١٢/٣١	٤٧٠٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة في بداية عام ٢٠٠٦ بإعادة تقييم المبنى المذكور حيث بلغت قيمة السوقية ٥٥ مليون جنيها كما بلغت القيمة المعدلة للقيمة التخريدية ١٢ مليون جنيها.

هذا وقد بلغت الزيادة في القيمة ٨ مليون جنيها (٥٥ مليون جنيها – ٤٧ مليون جنيها) تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين بالقيد التالي:-

٨٠٠٠٠٠٠		من حـ/ المباني
	٨٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ فائض إعادة تقييم المباني

(تم استخدام طريقة تعديل القيمة الدفترية بدلا من طريقة إعادة حساب مجمع الإهلاك بالنسبة والتناسب) (كما تستهلك صافي القيمة الدفترية الجديدة بعد إعادة التقييم على باقي العمر الافتراضي للمبنى).

(B) بتاريخ ٢٠٠٣/١/١ قامت شركة السلام باقتناء آلات ومعدات بلغت تكلفتها ١٥ مليون جنيها ولا توجد قيمة تخريدية متوقعة للآلات المذكورة ويبلغ

العمر الافتراضي لتلك الآلات ١٠ سنوات، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في إهلاك تلك الآلات.

وفي نهاية عام ٢٠٠٥ كانت الشركة قد أهلكت الآلات طبقا للجدول التالي:

التكلفة	١٥٠٠٠٠٠٠
مجمع الإهلاك في ٢٠٠٥/١٢/٣١	(٤٥٠٠٠٠٠)
القيمة الدفترية في ٢٠٠٥/١٢/٣١	١٠٥٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة في بداية عام ٢٠٠٦ بإعادة تقييم الآلات المذكورة باستخدام جداول تكلفة الاستبدال، وقد أشارت الجداول المذكورة أن معدل تكلفة الاستبدال للآلات في تاريخ الاقتناء كان ١١٠ ، في حين أن معدل تكلفة الاستبدال للآلات في تاريخ إعادة التقييم هو ١٢٤,٧.

وباستخدام طريقة إعادة حساب مجمع الإهلاك بالنسبة والتناسب يتم إعادة حساب كل من التكلفة ومجمع الإهلاك في تاريخ إعادة التقييم بواسطة التغير الذي حدث في معدلات تكلفة الاستبدال (١٢٤,٧-١١٠).

التكلفة بعد إعادة التقييم	**=**	**١٥٠٠٠٠٠٠×١٤,٧%=**	**١٧ مليون جنيها تقريبا**
مجمع الإهلاك بعد إعادة الاحتساب	**=**	**١٧٠٠٠٠٠٠÷١٠×٣=**	**٥,١ مليون جنيها تقريبا**
صافي القيمة الدفترية بعد إعادة التقييم			**١١,٩ مليون جنيها تقريبا**
القيمة الدفترية قبل التقييم			**١٠,٥ مليون جنيها تقريبا**
فائض إعادة التقييم			**١,٤ مليون جنيها تقريبا**

ويرحل فائض إعادة التقييم المشار إليه إلى حقوق المساهمين مباشرة بالقيد التالي:-

٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ الآلات والمعدات
		إلى مذكورين
	٦٠٠٠٠٠	حـ/ مجمع إهلاك الآلات والمعدات
	١٤٠٠٠٠٠	حـ/ فائض إعادة تقييم الآلات

٥/٦ الإهلاك Depreciation

يقصد بالإهلاك التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجي المقدر له.

يتم إهلاك كل جزء منفصل للبند القابل للإهلاك إذا كانت تكلفة هذا الجزء هامة لإجمالي تكلفة البند.

تقوم المنشأة بتوزيع إجمالي تكلفة الأصل على الأجزاء المكونة له ويتم

إهلاك كل جزء على حدة على سبيل المثال قد يكون من المناسب إهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها كل على حدة.

وقد يكون العمر الإنتاجي المقدر وطرقة الإهلاك لجزء هام لبند من بنود الأصول الثابتة مماثلا للعمر الإنتاجي المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام أخر من نفس البند. مثل هذه الأجزاء يتم تجميعها لتحديد مصروف الإهلاك.

على المنشاة في حالة قيامها بإهلاك الأجزاء الهامة للأصل الثابت بشكل منفصل أن تقوم بتطبيق نفس الطريقة المتبعة في إهلاك هذه الأجزاء على باقي الأجزاء غير الهامة للأصل. فإذا كانت للمنشأة توقعات متعددة لهذه الأجزاء فمن الضروري أن تكون هناك أساليب تقريبية لإهلاك باقي البند بصورة حقيقية تمثل الشكل الاستهلاكي والعمر الإنتاجي المقدر بأسلوب عادل يناسب طبيعته.

وقد تختار المنشأة إهلاك البنود التي تكون تكلفتها غير هامة لإجمالي تكلفة الأصل منفصلة عن باقي بنود الأصل.

وبصفة عامة يحمل إهلاك الفترة على قائمة الدخل ما لم يكن قد أدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل أخر.

تحمل قيمة الإهلاك مصروف للفترة، وقد تلجأ المنشأة إلى استخدام المنافع الاقتصادية للأصل في إنتاج أصول أخرى. في مثل هذه الحالة يشكل الإهلاك

جزءا من تكلفة الأصول الأخرى يدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول ومثال ذلك حالة إضافة إهلاك المصنع والمعدات الصناعية ضمن تكلفة المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم (٢) – المخزون) كما أنه قد يتم إضافة إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في أنشطة التطوير إلى الأصول غير الملموسة المعترف بها طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة.

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك[٢٠]

تحمل القيمة القابلة للإهلاك **Depreciable Base** لأي أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت.

وتعتبر التكلفة القابلة للإهلاك دالة في متغيرين هما التكلفة التاريخية أو الأصلية للأصل بالإضافة لقيمة النفايات أو القيمة التخريدية **Salvage Value** وتعرف تلك القيمة الأخيرة بأنها صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حاليا نتيجة التخلص من الأصل لو كان بحالته المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي المقدر وبعد خصم تكاليف التخلص منه. وللتوضيح إذا كانت تكلفة أحد الأصول ١٠٠٠٠٠ جنية وقيمة النفايا ٥٠٠٠ جنية فإن تكلفته الخاضعة للإهلاك ٩٥٠٠٠ جنية.

ويعاد النظر في العمر الإنتاجي المقدر والقيمة التخريدية لكل أصل من الأصول الثابتة بصفة دورية على الأقل عند نهاية كل سنة مالية وفي حالة وجود تغيير للتوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجتها كتغير في التقدير المحاسبي طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

---

[٢٠] القيمة القابلة للإهلاك هي تكلفة الأصل الثابت أو أي قيمة بديلة للتكلفة في القوائم المالية ناقصا القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجي المقدر.

ويتم إثبات إهلاك الأصل حتى إذا كانت قيمته العادلة تزيد عن قيمته الدفترية ما دامت القيمة التخريدية لهذا الأصل لا تزيد عن قيمته الدفترية ولا يمنع إصلاح وصيانة الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل. تحسب قيمة الإهلاك للأصل بعد خصم القيمة التخريدية له وفي الحياة العملية غالبا ما تكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة ولذا فهي غير مؤثرة على القيمة القابلة للإهلاك.

وقد تزيد القيمة التخريدية لأصل لتصل لقيمة مساوية أو أكبر من قيمته الدفترية وفي هذه الحالة فإن إهلاك الأصل يكون صفرا حتى تخفض قيمته التخريدية لاحقا عن قيمته الدفترية.

يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحا للاستخدام أي عندما يكون في مكانه وفي حالته التي يصبح عليها قادرا على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة ويتوقف إهلاك الأصل في التاريخ الذي يصنف فيه الأصل كأصل محتفظ به للبيع أو تاريخ إلغاء الاعتراف به أيهما أسبق. وبالتالي فلا يتوقف الإهلاك عندما يكون الأصل عاطلا أو تم تقاعده عن العمل النشط إلا في حالة كونه مهلكا بالكامل ومع هذا إذا كانت طريقة وحدات الإنتاج هي المستخدمة في حساب الإهلاك لأنها تناسب طبيعة الأصل فإن مصروف الإهلاك يصبح صفرا عندما لا يكون هناك إنتاج، غير أنه إذا كان من المتوقع أن يستمر توقف الإنتاج أو انخفاضه بشكل جوهري بحيث لا يتاح إهلاك الأصل خلال العمر الإنتاجي له فإنه يجب حساب إهلاك للأصل لمقابلة العوامل الأخرى (بخلاف عامل الاستخدام) مثل التقادم والقيود القانونية كما هو مبين في الفقرة «٥٦».

تستنفد المنشاة العوائد الاقتصادية للأصول الثابتة عن طريق استخدامها للأصل ولكن هناك عوامل أخرى مثل التقادم الفني والزمني تؤدي إلى إنقاص

المنافع الاقتصادية المتوقعة حتى لو لم يستخدم الأصل وعلى ذلك يجب أخذ جميع العوامل الآتية في الاعتبار عند تحديد المر الإنتاجي المقدر للأصل:

(A) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وبقدر هذا الاستخدام في ضوء الطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

(B) التأكل المادي المتوقع الذي يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات التي يستخدم فيها الأصل وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة والمحافظة على وصيانة الأصل في حالة عدم استخدامه للإنتاج.

(C) التقادم الفني **Obsolescence** الناتج عن تغير أو تقدم في الإنتاج أو تغير في الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل.

(D) القيود القانونية أو ما في حكمها المفروضة على استخدام الأصل.

يحدد العمر الإنتاجي المقدر للأصل من خلال الاستخدام المتوقع له من قبل المنشأة وقد تتطلب سياسة المنشأة التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استخدام نسبة محددة من المنافع الاقتصادية له، ولذا فإن العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول الثابتة قد يكون أقل من العمر الاقتصادي له، ويعتمد تقدير العمر الإنتاجي المقدر لأصل ما من الأصول الثابتة على التقدير والحكم الشخصي المبني على خبرة المنشأة في التعامل مع أصول ثابتة مماثلة.

وتعتبر الأراضي والمباني أصولا منفصلة ويتم التعامل معهما منفصلين للأغراض المحاسبية حتى لو تم اقتناؤهما معا، ومع بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لمقالب النفايات فإن الأرض ليس لها عمر افتراضي محدد ولذلك فهي لا تهلك أما المباني فلها عمر إنتاجي مقدر محدد ولذلك فهي أصول قابلة للإهلاك ولا تؤثر أي زيادة في قيمة الأرض التي عليها المبنى على تحديد العمر الافتراضي لإهلاك هذا المبنى.

وإذا كانت تكلفة الأرض تتضمن تكلفة فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة الترميم هذه يتم إهلاكها على مدار فترة المنافع المتحصلة من حدوث هذه التكاليف وفي بعض الحالات، قد يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي مقدر محدد ويتم إهلاكها في هذه الحالة بصورة تعكس المنافع المستخرجة منها.

طرق الإهلاك Methods of Depreciation

تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذي من المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل.

يعاد النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة على الأقل في نهاية كل سنة مالية وفي حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس هذا التغيير ويتم المحاسبة عن هذا التغيير كتغيير في تقدير محاسبي وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدمها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل وتشمل هذه الطرق :

(١) طريقة القسط الثابت.

(٢) طريقة القسط المتناقص.

(٣) طريقة مجموع الوحدات.

وينتج من استخدام طريقة القسط الثابت تحميل قيمة ثابتة على الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي المقدر للأصل إذا لم يتغير، وتؤدي طريقة القسط المتناقص إلى تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الإنتاجي المقدر للأصل، بينما تؤدي طريقة مجموع الوحدات إلى تحميل قيم تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة. ويعتمد اختيار طريقة الإهلاك على الأسلوب الموقع للحصول على المنافع الاقتصادية للأصل على أن

يتم تطبيقها بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل.

وللتوضيح يفترض أن إحدى المنشآت اشترت سيارة وكانت البيانات الخاصة بها كما يلي:-

- تكلفة السيارات ١١٠٠٠٠٠ ج	- العمر الإنتاجي المقدر ٥ سنوات
- قيمة النفايا المقدرة ١٠٠٠٠٠ ج	- العمر الإنتاجي ٥٠٠٠٠ ساعة

١– طريقة القسط الثابت Straight – Line Method

تنظر هذه الطريقة للإهلاك كدالة في الزمن وليس كدالة للاستخدام. وتستخدم هذه الطريقة في الممارسة على نطاق واسع بسبب بساطتها، كما أن طريقة القسط الثابت هي أصح الطرق من الوجهة النظرية أيضا. فإذا كان التقادم للأصل هو السبب الرئيسي لعمره الإنتاجي المحدود فإن الانخفاض في منفعته قد يكون ثابتا من فترة لأخرى وتحسب تكلفة إهلاك السيارة السابقة طبقا لهذه الطريقة كما يلي:

$$\textbf{تكلفة الإهلاك} = \frac{\textbf{التكلفة – قيمة النفاية}}{\textbf{العمر الإنتاجي المقدر}} = \frac{1100000 - 100000}{5} = 200000 \text{ ج}$$

ولكن وجه الاعتراض الأساسي على طريقة القسط الثابت هو أنها تستند لافتراضين غير واقعيين هما:

١- أن المنفعة الاقتصادية للأصل متماثلة من عام لأخر.

٢- أن مصروفات الصيانة والإصلاح متماثلة من عام لأخر.

ومن المشاكل الإضافة التي تنجم عن استخدام طريقة القسط الثابت وغيرها من الطرق هي حدوث تشوهات في عملية تحليل معدل العائد على الأصول (الدخل/ الأصول). ويشير الجدول إلى كيفية زيادة معدل العائد على الأصول – مع ثبات الإيرادات من عام لآخر –بسبب انخفاض القيمة الدفترية للأصول.

الإهلاك وتحليل معدل العائد – حالة السيارة

السنة	مصروف الفائدة	رصيد الأصل غير المهلك (القيمة الدفترية)	الدخل (بعد مصروف الإهلاك)	معدل العائد (الدخل ÷ القيمة الدفترية)
١	٢٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٢,٢%
٢	٢٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٨,٦%
٣	٢٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٤٠%
٤	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٦٦,٧%
٥	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠%

٢- طريقة القسط المتناقص Delining Balance Method

ينتج عن استخدام الطرق ذات العبء المتناقص **Decreasing Charge Methods** (ويطلق عليها عادة طرق الإهلاك المعجل) تكلفة إهلاك أعلى في السنوات الأولى وتكاليف أقل في الفترات الأخيرة. والتبرير الأساسي لهذا المدخل هو انه يجب تحميل المزيد من الإهلاك في السنوات الأولى طالما أن الأصل يفقد الجزء الأكبر من خدماته في تلك السنوات. ومن المبررات الأخرى أن تكاليف الإصلاح والصيانة تكون عادة أعلى في الفترات الأخيرة ومن ثم ينتج عن طرق الإهلاك المعجل تكلفة ثابتة لأن تكلفة الإهلاك تكون أقل في الفترات الأخيرة.

فلا شك أنه من أهم طرق الإهلاك ذات التكلفة المتناقصة طريقة القسط المتناقص والتي تستخدم معدل إهلاك ضعف المعدل المستخدم في طريقة القسط الثابت. على سبيل المثال فإن المعدل الخاص بأصل عمره ١٠ سنوات يكون ٢٠% (ضعف معدل القسط الثابت وهو ١٠%) ويظل هذا المعدل ثابتا ويضرب في القيمة الدفترية المتناقصة من عام لآخر. وعلى عكس الطرق الأخرى فإنه في طريقة القسط المتناقص لا تطرح قيمة النفاية عند حساب التكلفة الخاضعة للإهلاك ويضرب معدل الرصيد المتناقص في القيمة الدفترية

للأصل في بداية كل فترة وطالما أن القيمة الدفترية للأصل تتناقص كل فترة بعبء الإهلاك فإن المعدل الثابت لرصيد المتناقص يضرب في قيمة دفترية أقل من عام لآخر بما يؤدي للحصول على تكلفة إهلاك أقل في كل عام وتستمر هذه العملية حتى تنخفض القيمة الدفترية للأصل إلى قيمة النفاية المقدرة له حيث يتوقف احتساب الإهلاك وكما تم الإشارة إليه فيما سبق تستخدم العديد من مضاعفات معدل القسط الثابت في الممارسة العملية كأن يكون المعدل ٢٠٠٠% أو ١٥٠% من معدل الضعف في المثال السابق وتظهر تكلفة الإهلاك كما يوضحه الجدول التالي:-

إهلاك الرصيد المتناقص على أساس معدل الضعف

السنة	القيمة الدفترية للأصل في بداية العام	معدل الرصيد المتناقص(A)	مصروف الإهلاك	الرصيد المجمع للإهلاك	القيمة الدفترية في نهاية العام
١	١١٠٠٠٠٠	٤٠%	٤٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	٦٦٠٠٠٠
٢	٦٦٠٠٠٠	٤٠%	٢٦٤٠٠٠	٧٠٤٠٠٠	٣٩٦٠٠٠
٣	٣٩٦٠٠٠	٤٠%	١٥٨٤٠٠	٨٦٢٤٠٠	٢٣٧٦٠٠
٤	٢٣٧٦٠٠	٤٠%	٩٥٠٧٠	٩٥٧٤٤٠	١٤٢٥٦٠
٥	١٤٢٥٦٠	٤٠%	٤٢٥٦٠(B)	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

(A) ضعف معدل بالقسط الثابت وهو ٢٠% [٩٠٠٠٠÷٤٥٠٠٠٠]
(B) يتحدد بهذا المقدار فقط لأن القيمة الدفترية يجب ألا تقل عن قيمة النفاية.

وفي الكثير من الحالات تتحول الشركات من طريقة الرصيد المتناقص إلى طريقة مجموع أرقام السنوات أو طريقة القسط الثابت قرب نهاية العمر الإنتاجي للأصل لضمان إهلاك الأصل حتى قيمة النفاية الخاصة به فقط.

٣- طريقة النشاط

تفترض طريقة النشاط وتسمى طريقة مجموع الوحدات أن الإهلاك دالة للاستخدام أو الإنتاجية وليس لمرور الوقت. حيث يقدر عمر الأصل إما على أساس المخرجات التي قدمها (الوحدات التي ينتجها) أو أحد مقاييس المدخلات مثل عدد

الساعات التي يعملها. ومن الوجهة النظرية فإن الارتباط الصحيح بالتكلفة يتحدد بالمخرجات وليس بالساعات المستخدمة ولكن المخرجات لا يسهل قياسها عادة وفي هذه الحالة يعتبر مقياس المدخلات مثل ساعات العمل للالة طريقة أكثر ملائمة لقياس القيمة النقدية لتكلفة الإهلاك عن فترة محاسبية معينة.

ولا تبرز هذه السيارة مشكلة معينة لأن ساعات استخدامها يسهل قياسها نسبيا فإذا استخدمت الآلة لمدة ساعة خلال السنة الأولى، يحسب تكلفة الإهلاك كما يلي:

تكلفة الإهلاك = (التكلفة – قيمة النفاية) × ساعات الاستخدام للعام الحالي / جملة ساعات الاستخدام المقدرة

= (١١٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠)×١٠٠٠٠ساعة / ٥٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ج

ولكن وجه القصور الأساسي بهذه الطريقة هو أنها غير مناسبة للحالات التي يكون الإهلاك فيها دالة للزمن وليس للنشاط على سبيل المثال، فإن المباني تتعرض للتلف بصورة ثابتة إلى حد كبير مع مرور الوقت بغض النظر عن الاستخدام وعلاوة على ذلك، فعندما يخضع أصل معين لعوامل اقتصادية أو وظيفية – مستقلة عن استخدامه فإن طريقة النشاط تفقد جزء كبير من مغزاها على سبيل المثال إذا كان نشاط الشركة يتسع بشكل سريع فقد يصبح مبنى معين متقادما بسرعة مقارنة بالغرض المقصود منه (الوظيفة) وفي الحالتين تكون طريقة النشاط غير ملائمة، ومن المشاكل الأخرى لاستخدام طريقة النشاط أن عدد وحدات المخرجات أو ساعات العمل التي يمكن الحصول عليها من الأصل يصعب تحديدها عادة.

وعندما تكون خسارة خدمات الأصل (قيمة الاستخدام) ناتجة عن النشاط أو الإنتاجية فإن طريقة النشاط ستؤدي لمقابلة التكاليف والإيرادات بأفضل ما يمكن، كما أن الشركات التي ترغب في تحميل تكلفة إهلاك أقل خلال فترات

انخفاض الإنتاجية وتكلفة أكبر خلال فترات ارتفاع الإنتاجية إما أن تختار أو تتحول إلى استخدام طريقة النشاط.

أمثلة توضيحية على طريقة الإهلاك المستخدمة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية

(A) طريقة القسط الثابت

وينتج عنها تحميل قيمة ثابتة على الفترات المالية خلال العمر الافتراضي للأصل. فعلى سبيل المثال فإن أصل تكلفته ١٢٠٠٠ جنيها وعمره الافتراضي ١٠ سنوات وقيمته التخريدية ٢٠٠٠ جنيها في نهاية عمره الافتراضي يبلغ إهلاكه السنوي باستخدام طريقة القسط الثابت مبلغ ١٠٠٠ج (١٢٠٠٠ - ٢٠٠٠).

(B) طريقة القسط المتناقص

وينتج عنها تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الافتراضي للأصل فعلى سبيل المثال فإن أصل تكلفته ١٠٠٠٠ جنيها ومعدل إهلاكه السنوي ٣٠% وقيمته التخريدية ٢٠٠٠ جنيها في نهاية عمره الافتراضي يبلغ إهلاكه السنوي باستخدام طريقة القسط المتناقص.

التكلفة عند الاقتناء	١٠٠٠٠
إهلاك العام الأول ٣٠%	(٣٠٠٠)
القيمة الدفترية	٧٠٠٠
إهلاك العام الثاني ٣٠%	(٢١٠٠)
القيمة الدفترية	٤٩٠٠
إهلاك العام الثالث ٣٠%	(١٤٧٠)
القيمة الدفترية	٣٤٣٠
إهلاك العام الرابع ٣٠%	(١٠٢٩)
القيمة الدفترية	٢٤٠١
إهلاك العام الخامس ٣٠%	(٤٠١)
القيمة الدفترية	٢٠٠٠

(C) طريقة مجموع الوحدات

وينتج عنها تحميل مبالغ تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة، فعلى سبيل المثال فإن آلة تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيها من المتوقع أن يكون إجمالي إنتاجها خلال عمرها الافتراضي ٥٠٠٠٠٠ قطعة إنتاج وتبلغ القيمة التخريدية لها ٢٠٠٠٠ جنيها في نهاية عمرها الافتراضي وتم إنتاج ١٠٠٠٠٠ قطعة خلال العام الأول فإن مبلغ الإهلاك عن هذا العام.

= (التكلفة – القيمة التخريدية)× عدد الوحدات المنتجة÷ إجمالي الإنتاج المتوقعٍ

= (١٢٠٠٠٠- ٢٠٠٠٠)× ١٠٠٠٠٠÷ ٥٠٠٠٠٠= ٢٠٠٠٠ جنيها

وفي جميع الأحوال يعتمد اختيار طريقة الإهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل.

٦/٦ اضمحلال قيمة الأصول والاستبعاد من الدفاتر

اضمحلال قيمة الأصول

يتم الرجوع إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول لتحديد خسائر الانخفاض في قيمة الأصول حيث يشرح هذا المعيار كيفية قيام المنشات بمراجعة صافي تكلفة الأصل وكذلك تحديد كلا من القيمة المستردة للأصل خلال عمره الإنتاجي والخسارة الناتجة عن انخفاض في القيمة وكذلك رد الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصل.

يوضح معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) الخاص بتجميع الأعمال كيفية معالجة اضمحلال قيمة الأصول قبل نهاية السنة الأولى بعد الاندماج.

التعويض عن الاضمحلال في قيمة الأصول

التعويض من طرف ثالث لبنود الأصول الثابتة التي حدث اضمحلال في قيمتها أو التي فقدت أو تم استبعادها يجب أن تدرج في قائمة الدخل عندما يتم استحقاق هذا التعويض.

يعتبر الانخفاض أو الخسائر في قيم بنود الأصول الثابتة والمطالبات الخاصة بها أو التعويضات من طرف ثالث وأي مشتريات أو إنشاءات لاحقة لإحلال الأصول أحداثا اقتصادية منفصلة ويتم التعامل معها بشكل منفصل كما يلي:

(A) يتم الاعتراف باضمحلال قيمة بنود الأصول الثابتة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول.

(B) تستبعد من الدفاتر بنود الأصول الثابتة التي تم التخلص منها أو استبعادها طبقا لهذا المعيار.

(C) يدرج في قائمة الدخل التعويض من طرف ثالث لبنود الأصول الثابتة التي حدث اضمحلال في قيمتها أو فقدت أو استبعدت عندما تنشأ المديونية.

(D) تعالج تكلفة بنود الأصول الثابتة المعاد إصلاحها أو المشتراة أو المنشأة كإحلال الأصل أخر طبقا لهذا المعيار.

٧/٦ التخلص من الأصول الثابتة Disposition of Fixed Assets

يمكن أن يحدث استبعاد للأصول الثابتة بأكثر من طريقة (مثل ذلك: البيع، عملية تأجير تمويلي أو التبرع) وتقوم المنشأة بتطبيق شروط معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الإيراد عن البضاعة المباعة لتحديد تاريخ استبعاد الأصل، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) بالنسبة لاستبعاد الأصل عن طريق البيع وإعادة التأجير.

يتم استبعاد القيمة الدفترية لبند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر:

(A) عند استبعاده.

(B) فـي حالـة عـدم توقـع أيـة منـافع اقتصـادية مسـتقبلية منـه سـواء مـن الاستخدام أو الاستبعاد.

يتم الاعتراف بالمديونية الناتجة عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة مبـدئيا بقيمتهـا العادلـة وفـي حالـة تأجيـل المـدفوعات الخاصـة بهـذا البنـد فـإن المتحصل يتم الاعتراف به مبدئيا على أساس السعر المعادل نقدا ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمديونية المستحقة والسعر العادل نقدا علـى أنـه فوائد دائنة طبقا لمعيار المحاسبة المصـري رقـم (١١) الـذي يعكس العائـد الفعلـي من المدينين.

فـي ظـل مبـادئ الاعتـراف بالأصـول الثابتـة وفقـا للفقـرة ٧ إذا قامـت المنشـأة بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من بند الأصول الثابتـة ضـمن القيمـة الدفتريـة للأصـل الثابت فيجب على المنشأة استبعاد القيمة الدفترية للجزء الذي تـم إحلالـه بغض النظـر عما إذا كـان هـذا الجـزء الـذي تـم إحلالـه يـتم إهلاكـه منفصـلا أم لا. أمـا إذا لـم تـتمكن المنشأة عمليا من تحديد القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله فيمكنها أن تستخدم تكلفة الإحلال كمؤشر لقيمة هذا الجزء في وقت الحصول عليه أو إنشاؤه.

فعندما يتم التخلص من الأصول القابلة للاستهلاك فـي أي تـاريخ قبـل انتهـاء السنة الماليـة ينبغـي إجـراء قيـد لتسـجيل الاسـتهلاك عـن جـزء مـن السـنة (أي مـن بدايـة السـنة تـاريخ الـتخلص مـن الأصـل) وإذا كانـت الوحـدة الاقتصـادية تطبـق قاعدة نصف السنة فيجب تسجيل استهلاك عن فترة ستة أشـهر لجميـع الأصـول التـي يتم التخلص منها خلال العام. وفـي الأمثلـة التوضـيحية التاليـة عـن الـتخلص مـن أصـول طويلـة الأجـل، سـوف يفتـرض أن أي قيـود ضـرورية عـن اسـتهلاك جزء من الفترة المحاسبية يجب أن يسجل في الدفاتر.

ومن المعروف أنه عندما تصبح الأصول طويلة الأجل مستهلكة أو متقادمة يجب تخريدها أو بيعها أو مبادلتها بأصل جديد وعند التخلص من أصل قابل للاستهلاك، تستبعد تكلفته من حساب الأصل، ويستعبد كذلك مجمع الاستهلاك المرتبط بذلك الأصل. فإذا افترض على سبيل المثال انه سبق شراء أحد الآلات من عشر سنوات بتكلفة قدرها ٥٠٠٠٠ج وأنها استهلكت بالكامل ولم تعد صالحة للاستخدام ففي هذه الحالة يجري قيد تخريد معدات ليس لها قيمة في نهاية عمرها الإنتاجي على النحو التالي:

٥٠٠٠٠		من حـ/ مجمع استهلاك – الألات
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الألات
		إثبات استبعاد التكلفة ومجمع الاستهلاك الخاص بالآلات التي تم تخريدها وليس لها قيمة كخردة.

وعندما يستهلك أصل بالكامل في الدفاتر لا يجب حساب إهلاك عنه حتى ولو كان الأصل بحالة جيدة وما يزال يستخدم بالوحدة الاقتصادية. فالهدف من الإهلاك هو توزيع تكلفة أصل معين على الفترات المحاسبية التي تستفيد منه وليس من المتصور أن يزيد مجمع الإهلاك عن المبلغ السابق دفعة في شراء الأصل، فإذا كان هناك أصل أهلك في الدفاتر بالكامل وما زال مستمرا في العمل بما يزيد عن العمر الإنتاجي المقدر له يجب أن يظل كل من حساب الأصل وحساب مجمع الإهلاك في السجلات المحاسبية دون إجراء أي قيود أخرى حتى يتم التخلص من الأصل.

الأرباح أو الخسائر الناشئة من استبعاد أحد بنود الأصول الثابتة

Gains or Losses on Disposal of Fixed Assets

يتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناشئة من استبعاد بند من الأصول الثابتة من الدفاتر في قائمة الدخل (إلا إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) يتطلب غير ذلك في حالة البيع وإعادة التأجير) حيث لا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات.

ويتم تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة على أساس الفرق بين صافي عائد الاستبعاد إن وجد والقيمة الدفترية للبند.

وطالما أن كلا من قيمة النفاية والعمر الإنتاجي للأصول يتم تحديدها عن طريق التقدير، فعادة ما يكون سعر بيع هذه الأصول مختلفا عن قيمتها الدفترية في تاريخ التخلص منها، ولذلك فعند بيع هذه الأصول قد تظهر مكاسب أو خسائر رأسمالية يتم تحديدها عن طريق مقارنة القيمة الدفترية مع المبلغ المحصل من البيع، فإذا كان سعر البيع يزيد عن القيمة الدفترية تسفر العملية عن ربح أما إذا كان سعر البيع يقل عن القيمة الدفترية فيكون الفرق خسارة، وإذا كان مبلغ المكاسب أو الخسائر مرتفعا (ذا أهمية نسبة) ينبغي أن يفصح عنه بصفة مستقلة في قائمة الدخل عند حساب الدخل من العمليات.

التخلص من أصل بسعر يزيد عن التكلفة الدفترية

Disposal At A Price Above Book Value

يفترض أن هناك آلة تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنية وكانت قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠ جنية تم بيعها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية فعندئذ يسجل قيد التخلص من الآلة على النحو التالي:

			من مذكورين
٣٠٠٠٠			حـ/ النقدية
٨٠٠٠٠			حـ/ مجمع الاستهلاك – الآلة
			إلى مذكورين
	١٠٠٠٠٠		حـ/ الألة
	١٠٠٠٠		حـ/ مكاسب من بيع الآلة
			تسجيل بيع الألة بما يزيد عن قيمتها الدفترية

التخلص من أصل بسعر يقل عن القيمة الدفترية

Disposal At A Price Blow Book Value

إذا فرض أن الآلة السابقة تم بيعها بمبلغ ٥٠٠٠ جنية ففي هذه الحالة يجري قيد اليومية على النحو التالي:

		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ النقدية
٨٠٠٠٠		حـ/ مجمع استهلاك – الآلة
١٥٠٠٠		حـ/ خسائر بيع الآلة
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلة
		تسجيل بيع آلة بسعر يقل عن القيمة الدفترية

أما التخلص من أصل طويل الأجل بسعر مساو للقيمة الدفترية فسوف لا يترتب عليه مكسب أو خسارة، فالقيد في مثل هذه العملية سوف يجعل حساب النقدية مدينا بالمبلغ المحصل وحساب مجمع الاستهلاك مدينا بالرصيد المجمع، وحساب الأصل دائنا بالتكلفة الأصلية.

التحول الإجباري Involuntary Conversion

في بعض الحالات تنتهي خدمات الأصل عن طريق أحد أشكال التحويل غير الاختياري مثل الحريق، الفيضان، السرقة أو نزع الملكية. وتعالج المكاسب أو الخسائر بنفس أسلوب معالجتها في أي شكل أخر للتخلص باستثناء أنه يقرر عنها عادة في جزء البنود غير العادية بقائمة الدخل.

ولتوضيح ذلك قد ترغم بعض الشركات على بيع مباني مملوكة لها يقع مباشرة في ممر إحدى الطرق السريعة المزمع إنشاءها وعند التسوية مع الحكومة قد تتلقى مبلغ تعويض ٥٠٠٠٠٠ جنية وهو يزيد بصورة جوهرية عن القيمة الدفترية للمبنى والأرض وقدرها ٢٠٠٠٠٠ جنية (تكلفة ٤٠٠٠٠٠ ناقص مجمع إهلاك ٢٠٠٠٠٠) وبذلك يجري القيد التالي:

		من مذكورين
٥٠٠٠٠٠		حـ/ النقدية
٢٠٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك مباني
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠٠٠	حـ/ الأصول الثابتة – مباني
	٣٠٠٠٠٠	حـ/ مكسب التخلص من المباني

وقد وجهت بعض الانتقادات للاعتراف بمكاسب أو خسائر بعض عمليات التحويل غير الاختياري، وفي هناك الخصوص فقد قرر مجلس معايير المحاسبة المالية ضرورة الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن تحويل أصل غير نقدي إلى أصل نقدي بصورة غير اختيارية حتى إذا أعادت المنشأة استثمار الأصول النقدية في إحلال الأصول غير النقدية أو التزمت بإعادة استثمارها.

ويجب إظهار المكاسب أو الخسائر التي تظهر من هذه الأنواع من الصفقات غير المعتادة وغير المتكررة كبنود غير عادية. وتستخدم نفس

الطريقة في معالجة الأنواع الأخرى من التحويلات غير الاختيارية مثل تلك الناتجة عن الكوارث وذلك بافتراض أنها تستوفي الشروط الأخرى لمعالجة البنود غير العادية حيث يقرر عن الفرق بين القيمة المسددة (مقابل الاستيلاء، مبلغ التأمين) والقيمة الدفترية للأصل – إن وجد – كمكسب أو خسارة.

٨/٦ العرض والإفصاح عن الأصول الثابتة

Presentation and Disclosure of Fixed Assets

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات الأصل الثابتة:

(A) أسس القياس المستخدمة لتحديدي إجمالي القيمة الدفترية.

(B) طرق الإهلاك المستخدمة.

(C) الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

(D) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك مضافا إليه مجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل في بداية ونهاية الفترة.

(E) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة بظهر ما يلي:

(١) الإضافات

(٢) الاستبعادات

(٣) الأصول المقتناة نتيجة عمليات الإدماج

(٤) الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم وكذلك الخسارة المدرجة عن اضمحلال القيمة أو الظاهرة في حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول.

(٥) الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة والمدرجة في قائمة الدخل وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول.

(٦) رد الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة والسباق تحميلها على قوائم الدخل السابقة نتيجة لخسارة نشأت عن اضمحلال قيمة الأصل طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول.

(٧) الإهلاك.

(٨) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.

(٩) أية تأثيرات أخرى.

البيانات المقارنة غير مطلوبة للتسوية المذكورة في **(E)** عالية يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عما يلي:

(A) مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود - إن وجدت – وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

(B) قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها.

(C) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلا.

(D)قيمة التعويض من طرف ثالث لبنود الأصول الثابتة التي حدث اضمحلال في قيمتها أو التي فقدت أو استبعدت ما لم يكن قد أدرجت كبند مستقل في قائمة الدخل.

تعتمد عملية اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي المقدر للأصول على التقدير الشخصي للإدارة ولذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي المحدد يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعدهم في التعرف على السياسات التي اتبعها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع المنشات الأخرى ولنفس الأسباب يكون من الضروري الإفصاح عن:

(A) الإهلاك المحمل للفترة سواء اعتراف به في قائمة الدخل أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

(B) رصيد مجمع الإهلاك في نهاية الفترة.

يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وتأثير التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير هام في الفترة الحالية أو الذي ينتظر أن يكون له تأثير هام في فترات لاحقة وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) وينشأ مثل هذه الإفصاح عند حدوث تغييرات في التقديرات المتعلقة بما يلي:

(A) القيم التخريدية.

(B) التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل ثابت وتسوية الموقع.

(C) الأعمار الإنتاجية المقدرة.

(D) طريقة الإهلاك.

عند إثبات أي أصل من الأصول الثابتة بقيمة إعادة التقييم يكون من

الواجب الإفصاح عما يلي:

(A) تاريخ سريان إعادة التقييم.

(B) ما إذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإعادة التقييم.

(C) الطرق والافتراضات الأساسية المستخدمة لتقدير القيمة العادلة للأصل.

(D) ما إذا كان الأساس الذي تم الاعتماد عليه لتحديد القيمة العادلة للأصل هو الاعتماد على الأسعار الموجود بالسوق عن معاملات حديثة مستقلة وعادلة تحدث بالسوق وفقا لإرادة حرة أو يتم تقديرها بناء على أساليب تقييم أخرى.

(E) القيمة الدفترية لكل مجموعة الأصول الثابتة لو ظلت هذه المجموعة مدرجة بالقوائم المالية بالتكلفة وفقا لأسلوب التكلفة.

(F) فائض إعادة التقييم مع توضيح الحركة خلال الفترة وهل هناك أية قيود على توزيع رصيده على المساهمين.

تفصح المنشأة عن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة التي تم اضمحلال قيمتها وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول.

تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية فإنه من المفضل قيام المنشآت بالإفصاح عن مبالغها:

(A) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتا.

(B) إجمالي القيمة الدفترية للأصول التي تم إهلاكها بالكامل ولا زالت تستخدم.

(C) صافي القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها.

(D) القيمة العادلة للأصول الثابتة التي تختلف اختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وذلك في حالة استخدام أسلوب التكلفة.

٩/٦ أسئلة وتطبيقات

١- ما هي الخصائص الرئيسية للأصول الثابتة؟

٢- لقد ظهرت ثلاث آراء بخصوص تسجيل التكاليف الإضافية الصناعية كعنصر من تكلفة الأصول الثابتة التي تقوم الشركة بتكوينها لاستخدامها الخاص وهي:

(A) يجب استبعادها تمام

(B) يجب إدراجها بنفس معدل تحميلها على العمليات العادية.

(C) يجب تخصيصها على أساس الإنتاج المفقود في العمليات العادية.

فما هي الظروف أو المبررات التي تؤيد أو تنفي تطبيق هذه الطرق؟

٣- ما هي المعالجة الحسابية التي تنطبق عادة على البنود التالية عند المحاسبة عن الأصول الثابتة؟

(A) الإضافات

(B) عمليات الإصلاح الكبيرة.

(C) عمليات التحسين والإحلال.

٤- أي الخصائص التالية يمكن أن تحول دون إدراج عنصر ما ضمن العقارات والمعدات؟ **(A)** غير ملموس **(B)** عمر إنتاجي محدود **(C)** عمر إنتاجي غير محدود **(D)** الاحتفاظ به لغرض البيع خلال دورة العمليات المعتادة **(E)** عدم القدرة على تقديم منافع مستقبلة للوحدة الاقتصادية.

٥- فيما يلي النفقات التي حدثت بمناسبة الحصول على آلة جديدة من إحدى الشركات الصناعية، والمطلوب تحديد أي هذه النفقات يدخل ضمن تكلفة الأصل **(A)** أعباء الشحن **(B)** ضريبة المبيعات على الالة. **(C)** المدفوع لصاحب السيارة مقابل التلف الذي أصاب السيارة نتيجة استخدامها في حمل الآلة **(D)** أجور العاملين مقابل تركيب الآلة واختبارها قبل تشغيلها في خط الإنتاج **(E)** أجور العاملين مقابل تزييت الآلة وإجراء بعض التعديلات الثانوية فيها وذلك في خلال السنة الأولى من استخدامها.

٦- ما الفرق بين النفقة الرأسمالية والنفقة الإرادية؟

٧- أي العبارات التالية تعطى وصفا أفضل حول طبيعة الإهلاك:-

(A) الانخفاض التدريجي في قيمة الأصل مقابل انخفاض القيمة السوقية لهذا النوع من الأصول.

(B) ربط قيمة الدفترية للأصل بالنقص التدريجي الذي يطرأ على كفاءته المادية.

(C) طريقة لتخصيص التكلفة نضمن بها عدم ظهور عناصر العقارات والمعدات بالميزانية العمومية بمبلغ تفوق صافي قيمتها القابلة للتحقق.

(D) توزيع تكلفة الأصل على الفترات التي يقدم فيها هذه الأصل خدماته.

٨- هل يجب الاستمرار في تسجيل الاستهلاك لمبنى معين رغم تواجد الدليل الكافي على أن قيمته السوقية الجارية أكبر من تكلفته الأصلية مع استمرار الاتجاه نحو تزايد القيمة السوقية؟ اشرح.

٩- حصلت شركة الحمد للمقاولات على آلة تكلفتها ٦٠٠٠٠ج وبعد مرور ٤ سنوات من استخدامها رأت الشركة أن التقدير الأصلي لعمرها الإنتاجي وهو ١٠ سنوات يعتبر قصيرا إلى حد ما وأنه إذا اعتبر أن مجموع العمر الإنتاجي لها ١٢ سنة فإن ذلك يعد تقديرا معقولا. اشرح باختصار الطريقة التي يجب استخدامها لتعديل الاستهلاك بافتراض أن طريقة القسط الثابت هي المستخدمة.

١٠- فرق بين الإهلاك والاستنزاف والاستنفاد؟

١١- ما هي العوامل الأساسية التي يجب مراعاتها عند تحديد طريقة الإهلاك التي تستخدم؟

١٢- ما هي الظروف التي يكون من الملائم في ظلها أن تستخدم الشركة طريقة الاستبعاد في إهلاك الأصول الثابتة؟ وما هي مزايا هذه الطريقة؟

١٣- كيف يجب تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة اصل معين والتقرير عنه؟

١٤- أي من الخصائص التالية يمكن أن يحول دون إدراج العنصر ضمن مجموعة الأصول الثابتة؟: **(A)** غير الملموس، **(B)** العمر المحدود، **(C)** العمر غير المحدود **(D)** الاحتفاظ بالعنصر للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة، **(E)** عدم القدرة على تقديم منافع للمنشأة في المستقبل- اشرح.

١٥- تم تحمل النفقات التالية في إطار حيازة آلة جديدة في شركة صناعية تعمل في مجال تصنيع المعادن عرف النفقات التي يجب إدراجها ضمن تكلفة الأصل: (١) أعباء الشحن، (٢)ضريبة المبيعات على الآلة ، (٣) سداد مبلغ لقائد سيارة تحطمت سيارته بالمعدات التي كان يتم استخدامها في إنزال الآلة، (٤) أجور العاملين عن الوقت الذي تم فيه تركيب واختبار الآلة قبل أن يتم

إدخالها إلى الخدمة، (٥) أجور العاملين المكلفين بتزييت وتشحيم ومراقبة التعديلات في الآلة بعد عام من إدخالها إلى الخدمة.

١٦- في أي من المواقف التالية يجب على الشركة المذكورة اسمها أن تسجل أي مصروف إهلاك على الأصل الذي تم وصفه؟

(A) يتطلب القانون أن تحافظ شركة العربية للطيران على طائراتها كما لو كانت مشتراه حديثا.

(B) يوجد في شركة ممنون للحلول مخزون من نوع جديد من أجهزة الحاسب الالكتروني تم تحديده على ألا يتقادم أبدا.

(C) تمتلك شركة مترو مبنى للمكاتب تزيد قيمته في كل عام منذ أن تم شراؤه.

(D) لا توجد إجابة صحيحة فيما سبق – في كل حالة، يجب على الشركة المذكور اسمها أن تسجل إهلاك عن الأصل الذي تم وصفه.

١٧- إذا قامت أحد المنشات بشراء سيارة وثلاجة على الحساب فإن:

(a) السيارة المشتراة تعتبر أصل ثابت.

(b) الثلاجة المشتراة تعتبر أصل ثابت.

(c) السيارة المشتراة تعتبر أصل متداول.

(d) حساب المشتريات يجعل مدينا بقيمة الثلاجة.

(e) كل ما سبق صحيح.

١٨- ليس من بين ما تشتمل عليه تكلفة الأصل الثابت ما يلي:

(a) صافي ثمن شراء الأصل.

(b) نفقات إعداد وتهيئة الأصل للاستخدام.

(c) الأعباء الناتجة عن إهمال وتقصير الإدارة.

(d) فوائد القروض لأغراض تمويل عملية الاقتناء.

(e) كل ما سبق صحيح.

١٩- إذا كانت تكلفة الآلات ٥٠٠٠٠٠ جنية وقيمتها التخريدية المقدرة عند اقتنائها ١٠٠٠٠٠ جنية فإن التكلفة القابلة للإهلاك تساوي:

(a) ٣٠٠٠٠٠ جنية.

(b) ٤٠٠٠٠٠ جنية

(c) ١٠٠٠٠٠ جنية.

(d) ٣٥٠٠٠٠ جنية.

(e) كل ما سبق خطأ.

٢٠- إذا تم بيع آلة مستعملة تكلفها ٢٥٠٠٠٠ جنية ومجمع إهلاكها في تاريخ البيع ١٥٠٠٠٠ جنية بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنية فإن:

(a) القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع = ٢٥٠٠٠٠ جنية.

(b) القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع = ١١٠٠٠٠ جنية

(c) ناتج البيع ٢٠٠٠٠ جنية أرباح رأسمالية.

(d) ناتج البيع ١٠٠٠٠ جنية خسارة رأسمالية.

(e) كل ما سبق خطا.

٢١- للنفقات الرأسمالية سماتها المميزة لها، وليس من بين هذه السمات ما يلي:

(a) أنها تزيد طاقة أو عمر الأصل الثابت أو الطلب على ما ينتجه من سلع وخدمات.

(b) أنها تعتبر من أعباء الفترة.

(c) أنها تحمل على حساب الأصل الثابت.

(d) أنها غالبا ما تكون مهمة نسبيا.

(e) ليس كل ما سبق صحيح.

٢٢- يتضمن دفتر أستاذ شركة السلام حساب العقارات الذي يستخدم لتسجيل النفقات المختلفة وفي نهاية السنة السادسة تضمن حساب العقارات القيود التالية:

قيود مدينة

١/٢٠	شراء موقع للبناء نقدا	٢٠٠٠٠٠	جنية	
٢/٢٢	تكلفة إزالة مبنى قديم في الموقع	٨٠٠٠	جنية	
٨/٢٠	تكاليف إنشاء مبنى جديد انتهى بناؤه اليوم	٥٦٠٠٠٠	جنية	
٨/٣٠	تأمين، ومصاريف تفتيش، وتكاليف أخرى مرتبطة بالمبنى الجديد مباشرة	١٨٠٠٠	جنية	
		٧٨٦٠٠٠	جنية	

قيود دائنة

٢/١٠	المتحصل من بيع مخلفات المبنى القديم	٣٠٠٠	
١٢/٣١	استهلاك السنة السادسة، محسوب على أساس ٤% من رصيد حساب العقار (٧٨٣٠٠٠ جنية) وسيكون الطرف المدين حساب مصروف استهلاك	٣١٣٢٠	
			٣٤٣٢٠
	رصيد حساب العقار في نهاية العام		٧٥١٦٨٠

المطلوب:

(A) ما هي الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

(B) إجراء قيد يومية مركب لتصحيح الخطأ في نهاية السنة السادسة، بافتراض أن العمر الإنتاجي المقدر للمبنى الجديد هو ٢٥ سنة، وأن استهلاك السنة السادسة يحسب عن فترة ثلاثة أشهر باستخدام طريقة القسط الثابت علما بأن حسابات السنة السادسة لم تقفل بعد.

٢٣- اشترت شركة السلام معدات مكتبية جديدة على الحساب بمبلغ ٣٦٠٠٠ج بشروط ٢/١٠، ٢/٣٠ وقد تم سداد الفاتورة خلال فترة الخصم وتتضمن الفاتورة ٥% من صافي السعر ضريبة مبيعات كما سدت الشركة مبلغ ٤٣٠ج قيمة أعباء نقل المعدات بالإضافة إلى مبلغ ٧٦٠ج تكاليف التركيب في المكان المناسب وفي أثناء حمل المعدات وتركيبها وقع بعضها من مقطورة النقل على الأرض وكسرت وقد بلغت تكلفة قطع الغيار للأجزاء التالفة ٢١٨٠ج وبعد استخدام المعدات لمدة ٣ أشهر تم عمل تنظيف وتزييت لها بتكلفة قدرها ٢٦٠ج – المطلوب إعداد قائمة بالعناصر التي يجب رسملتها بجعل حساب المعدات مدينا بها مع تحديد إجمالي تكلفة المعدات الجديدة.

٢٤- ترغب إحدى الشركات في التوسع في إنتاج منتج معين وقد وجدت أن المعدات المتاحة غير مناسبة لإنتاجه، فقررت إنتاج هذه المعدات داخليا وقد خصصت أحد أقسام المصنع لإنتاج هذه المعدات كما قامت باستئجار عمالة جديدة وعلى مدى ستة شهور، فإن الآلة التي تم تركيبها بتكلفة ١٠٠٠٠٠٠ جنية قد أدت لزيادة الإنتاج بصورة واضحة كما خفضت من تكاليف العمالة بشكل جوهري ونتيجة لنجاح هذه الآلة، فقد قامت الشركة بتكوين ثلاث آلات أخرى منها من نفس النوع بتكلفة قدرها ٦٠٠٠٠٠ج لكل منها.

المطلوب: بصفة عامة، ما هي التكاليف التي يجب رسملتها على هذه المعدات المنتجة ذاتيا؟

٢٥- اشترت شركة الجوهرة أرض كموقع لمصنع بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ج وتتطلب عمليات إزالة المباني القديمة على الأرض وإقامة المصنع ستة شهور وقد تحملت الشركة لإزالة المباني القديمة مبلغ ٥٠٠٠٠ج وباعت نفاية المبنى بمبلغ ١٠٠٠٠ج كما سددت أتعاب قانونية خاصة بفحص وتحرير العقود قدرها ١٠٠٠٠ جنية وسددت لشركة هندسية مبلغ ٥٠٠٠ جنية لإجراء مسح للأرض

بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنية لعمل تصميم للمصنع علما بان مسح الأرض يلزم إجراؤه قبل عمل التصميم المحدد للمصنع وتبلغ تكلفة تأمين نقل الملكية ٥٠٠٠ جنية، كما بلغت أقساط التأمين المسددة خلال الإنشاء ١٢٠٠٠ج وبلغت تكاليف الإنشاء المستحقة للمقاولين ٣٠٠٠٠٠٠ج تسددها الشركة على قسطين هما ١٤٠٠٠٠٠ج في نهاية ثلاثة شهور، ١٦٠٠٠٠٠ج عند الإتمام.

والمطلوب: تحديد تكلفة الأرض وتكلفة المبنى التي يلزم تسجيلها في سجلات الشركة بافتراض أن مسح الأرض كان بهدف إقامة البناء عليها.

الفصل السابع

المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

Accounting For Intangible Assets[1]

---

[1] معيار المحاسبة المصري رقم(٢٣) والذي يطبق على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا :-

(A) الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبي أخر.

و(B) الأصول المالية، كما جاء تعريفها في معيار المحاسبة المصري الخاص بالأدوات المالية- إفصاح وعرض .

و (C) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير واستخراج الثروات المعدنية والزيت والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها.

وعندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراص المدمجة(في حالة برمجيات الكمبيوتر). أو الوثائق القانونية (في حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام)، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصي في تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة أو هذا المعيار). فعلى سبيل المثال ، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم في عمل آلة معينة والتي لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها، يتم اعتبارها جزءاً مكملاً لهذه الآلة ويتم معالجتها كأصول غير ملموسة وفقاً لهذا المعيار.

كما يطبق هذا المعيار- ضمن أشياء أخرى – على النفقات المتعلقة بالإعلان، والتدريب وتلك السابقة على بدء التشغيل، وأنشطة البحوث والتطوير. وعلى الرغم من أن أنشطة البحوث والتطوير قد ينتج عنها أصل مادي ملموس إلا أنها تهدف في المقام الأول إلي تطوير المعرفة و بالتالي يعتبر العنصر المادي مكوناً ثانوياً بالنسبة لمكونات الأصل غير الملموس.

٥/٧ فترة وطريقة استهلاك الأصول غير الملموسة.

٦/٧ قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر اضمحلال القيمة.

٧/٧ توقف استغلال الأصول غير الملموسة والتصرف فيها.

٨/٧ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

٩/٧ أسئلة وتطبيقات.

١/٧ طبيعة وخصائص الأصول غير الملموسة

The Nature and Characteristics of Intangible Assets

يشير الأصل غير الملموس بأنه ذلك الأصل ذو الطبيعة غير النقدية الذي يمكن تحديده وليس له وجود مادي[1] **Physical Substance**. ورغماً عن ذلك فإن خاصية عدم وجود الكيان المادي لا تعد وحدها كافية في حد ذاتها لتصنيف الأصل كأصل غير ملموس، وكأمثلة على ذلك حسابات العملاء وحسابات الودائع بالبنوك التي تعالج كأصول متداولة. وغالباً ما تنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص والملكية الفكرية، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما في ذلك الأسم التجاري وحقوق النشر. ومن الأمثلة الشائعة للبنود التي تتضمنها العناوين السابقة، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقاري وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والإمتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق.

قد لا تتفق كل تلك البنود المذكورة مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث:-

(A) قابلية الأصل للتحديد.

و(B) إمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية له.

وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أي بند فإن نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها.

---

[1] د. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة عن الأصول ، دار النهضة العربية، القاهرة ،٢٠٠٤، ص٤٨-٩٧.

ومع ذلك إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التي تم إقراراها في تاريخ الاقتناء.

A– قابلية الأصل غير الملموس للتحديد Identifiably

يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد ومن الممكن تمييزه بوضوح عن الشهرة، وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء المبلغ الذي يدفعه المشتري متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية. وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أو من أصول قد لا تكون مؤهلة للإدراج في القوائم المالية بصورة منفردة والتي يكون المشتري على استعداد لسداد قيمة اقتنائها.

يمكن تحديد الأصل في حالة :

(A) أن يكون قابلاً للفصل أي يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادله سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذا صلة.

أو (B) أن ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية بغض النظر عن مدى إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أي حقوق أو التزامات أخرى.

B– التحكم في الأصل غير الملموس

The Control and Economic Future Benefits of Intangible Asset

تتحكم المنشأة في أصل إذا كان لديها قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. كما تعتبر متحكمة في الأصل إذا كانت تستطيع أيضاً أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع. وتنشأ عادة قدرة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التي يمكن تنفيذها بحكم محكمة. وفي حالة غيبة هذه الحقوق

القانونية، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك، لا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى[1].

قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق. وتتحكم المنشأة في هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية، مثل حقوق التأليف والنشر، أو تقييد التجارة (في الحالات التي تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية.

قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التي يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتي يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية. وقد تتوقع المنشأة بأن يستمر فريق العاملين في تقديم مهاراتهم للمنشأة. ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والناتجة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب، مما يترتب عليه عدم أتفاق طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس، ولنفس السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على إدارة معينة أو مواهب تقنية، ما لم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدمها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها وأن تكون متفقة مع باقي متطلبات التعريف.

وربما يكون للمنشأة عملائها الدائمين أو حصة في السوق وتتوقع المنشأة أن يستمر العملاء في التعامل معها نتيجة لجهودها في إقامة علاقات معهم واكتساب ولائهم. ومع ذلك فإنه في غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أي أساليب

---

[1] قد تتضمن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس إيرادات من بيع منتجات أو خدمات ، أو وفورات تخفيض التكاليف. أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل على سبيل المثال، قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية في عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية.

أخرى للتحكم في العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة. وفي حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات العملاء يتم تبادل المعاملات بالنسبة لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية. (خلاف عمليات دمج الأنشطة) ويقدم الدليل على قدرة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن علاقات العملاء وحيث أن هذه المعاملات المتبادلة تقدم أيضاً دليلاً أن علاقات العملاء قابلة للفصل فإن هذه العلاقات تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس.

٢/٧ الاعتراف والقياس الأولي للأصل غير الملموس

The First Recognition and Measurement of Intangible Asset

عادة ما يقاس الأصل غير الملموس أولياً بالتكلفة[1] ، ويتطلب الاعتراف بالبند كأحد الأصول غير الملموسة أن يثبت لدى المنشأة أن البند يتفق مع :

(a) تعريف اًلأصل غير الملموس.

(b) معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس وينطبق هذا الشرط على التكاليف التي يتم تكبدها مبدئياً لاقتناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التي يتم تكبدها للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

تتميز طبيعة الأصول غي الملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها في كثير من الحالات، وبالتالي تكون معظم النفقات اللاحقة يتم إنفاقها للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل غير الملموس القائم، ولا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف. بالإضافة إلي ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل

---

[1] التكلفة: هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به مبدئياً طبقاً للمتطلبات المحددة للمعايير المحاسبية المصرية الأخرى.

مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هي تلك التي يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولي للأصل غير الملموس الذي تم اقتناءه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس الناشئ داخلياً، و يتم الاعتراف بالنفقات الداخلية على العلامات التجارية والأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في جوهرها (سواء مقتناه من الخارج أو ناشئة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات والنفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل.

(A) كان من المحتمل أن تتدفق إلي المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلي الأصل.

(B) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بصورة موثوق بها.

تحدد المنشأة احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة في ذلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التي سوف تسود خلال العمر الافتراضي للأصل.

وتلجأ المنشأة إلي حكمها لتقييم درجة الثقة في تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولي مع ترجيح الأدلة الخارجية.

١/٢/٧ اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً Separately Identifiable

من الطبيعي أن يعكس السعر الذي تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل للمنشأة وينعكس أثر هذه الاحتمالية في تكلفة الأصل، وبالتالي يعتبر معيار الاعتراف باحتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناه بشكل منفرد.

بالإضافة إلي ذلك يمكن قياس الأصل الذي يتم اقتناءه بشكل منفرد بطريقة موثوقة وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية[1].

تتضمن تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناءه منفرداً:

(A) سعر شراؤه بما في ذلك الرسوم الجمركية وضرائب المشتروات غير المستردة.

(B) أي تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام في الغرض الذي أقتنى من أجله.

وكأمثلة على التكاليف المباشرة:

(A) تكاليف مزايا العاملين بالمعاشات وغيرها الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل بحالته التشغيلية.

(B) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للحالة التشغيلية.

(C) تكاليف الاختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل.

وكأمثلة عن نفقات تعتبر جزء من تكاليف الأصل غير الملموس:

(A) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الإعلانات والأنشطة الترويجية).

(B) تكاليف القيام بالنشاط في موقع جديداً أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب العمالة).

(C) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية.

ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة، وبالتالي فإن التكاليف التي يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل

---

[1] الأصول ذات الطبيعة النقدية هي الأموال المحتفظ بها والأصول التي سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.

ضمن القيمة الدفترية للأصل، على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل:

(A) التكاليف التي يتم تكبدها في حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد.

و(B) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التي يتم تكبدها أثناء تزايد الطلب على منتجات الأصل.

تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدي بالضرورة إلي تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير. وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن يؤدي إلي تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة لذا يتم الاعتراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أو الخسائر وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الائتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدي. ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات عوائد عن فترة منح الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً للمعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة المصري رقم(١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض.

٢/٢/٧ الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) الخاص بتجميع الأعمال فإنه في حالة اقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي

قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء[1]. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلي المنشأة.أي أن أثر هذا الاحتمال ينعكس في قياس القيمة العادلة للأصل وبالتالي فإن معيار الاعتراف بالاحتمالية يعد مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال.

وبالتالي طبقاً لهذا المعيار المحاسبة المصري رقم(٢٩) يعترف المقتني في تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بشكل موثوق به بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل دمج الأنشطة. وهذا يعني أن المقتني يعترف بالأصل بشكل منفصل عن الشهرة وذلك بالنسبة لمشروعات البحوث والتطوير الخاصة بالبائع إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس. ويمكن قياس قيمته العادلة بطريقة موثوقة ويتفق مشروع البحوث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس في الحالات التالية:

(A) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

(B) إذا كان قابل للتحديد أي يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية.

قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال

يمكن قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال بدرجة كافية من الثقة التي تساعد على الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وعندما يترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة يتم إدخال

---

[1] تعبر القيمة العادلة للأصل عن القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حره.

عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة موثوقة. وعندما يكون للأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال عمر افتراضي محدد فإن هذا يعني أنه من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بدرجة موثوق بها.

ويمكن فصل الأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال فقط في حالة أن يكون معه أصل ملموس آخر ذو علاقة أو غير ملموس. فعلى سبيل المثال لا يمكن بيع عنوان مجلة بشكل منفصل عن قاعدة البيانات الخاصة بالمشتركين فيها، أو بيع علامة تجارية لنوع مياه معدنية بشكل منفصل عن البئر المستخرج منه هذه المياه. وفي هذه الحالات يقوم المقتني بالاعتراف بمجموعة من الأصول كأصل واحد منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم العادلة المنفردة للأصول في المجموعة لا يمكن قياسها بشكل موثوق.

يستخدم مصطلح العلامة التجارية و الاسم التجاري غالباً كمرادفات إلا أن الأسم التجاري مصطلح تسويقي عام يشير إلي مجموعة من الأصول المكملة لبعضها تضم الخبرات المهنية وعلامة الخدمة والصنع وغيرها ويقوم المقتني بالاعتراف بمجموعة واحدة من الأصول التي تضم أصول غير ملموسة مكملة لبعضها تشتمل على علامة تجارية إذا كانت القيم العادلة الفردية للأصول المكملة لبعضها البعض لا يمكن قياسها بشكل موثوق به. وفي حالة إمكانية قياس القيم العادلة الفردية للأصول المكملة لبعضها بشكل موثوق يجوز للمقتني الاعتراف بها كأصل واحد بشرط أن تكون الأعمار الافتراضية للأصول المنفردة متماثلة.

الحالات الوحيدة التي يمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال بطريقة موثوقة هي عندما ينشأ هذا الأصل عن حقوق قانونية أو تعاقدية وكان هذا الأصل:

(A) لا يمكن فصله.

أو (B) يمكن فصله ولكن لا يوجد أي خلفية سابقة أو دليل عن معاملات التبادل لنفس الأصول أو الأصول المتشابهة وكانت عملية تقدير القيمة العادلة معتمدة على متغيرات غير قابلة للقياس.

تعتبر الأسعار المعلنة في السوق النشط ممثلة للقيمة العادلة الموثوق بها للأصل غير الملموس، وعادة ما يكون سعر السوق المناسب هو سعر العرض الحالي. وفي حالة عدم وجود أسعار عرض متاحة فإن سعر أخر معاملة مشابهة يعد أساساً لتقدير القيمة العادلة بشرط عدم وجود تغير جوهري في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة وتاريخ تقدير القيمة العادلة للأصل.

إذا لم تتواجد سوق نشطة للأصل[1] فإن تكلفته تعكس المبلغ الذي كانت المنشأة على استعداد لدفعة في تاريخ اقتناء الأصل لو أن المعاملة تمت بين أطراف مستقلة لديها الرغبة في إتمام المعاملة وتتصرف بإرادة حره مبنية على أفضل المعلومات المتاحة. وفي سبيل تحديد هذا المبلغ، تدرس المنشأة ناتج المعاملات التجارية التي تمت مؤخراً على الأصول المتشابهة.

قامت بعض المنشآت التي تمارس بشكل معتاد عمليات شراء وبيع الأصول غير الملموسة المميزة بتطوير أساليب لتحديد القيمة العادلة لتلك الأصول بشكل غير مباشر. ويمكن استخدام هذه الأساليب عند القياس الأولى للأصل غير الملموس المقتني عند دمج وتجميع منشآت الأعمال باعتباره اقتناء، وذلك إذا كان الهدف هو تقدير القيمة العادلة وكانت هذه الأساليب تعكس المعاملات

[1] السوق النشطة هي السوق التي تتوافر فيها الشروط التالية:-
(A) أن تتماثل البنود التي يتم التعامل فيها في السوق.
(B) أن يتواجد عادة مشترين وبائعين راغبين في أي وقت في عمليات التبادل.
(C) أن يتاح للجمهور معرفة الأسعار.

والممارسات الجارية في الصناعة التي ينتمي إليها الأصل غير الملموس. وتتضمن هذه الأساليب.

(A) الوسائل المطبقة والملائمة التي تعكس معاملات السوق التجارية الحالية طبقاً لمؤشرات محددة تساعد في تحديد ربحية الأصل(مثل الإيراد، حصص السوق، ربح التشغيل، الخ) أو الإتاوة التي يمكن الحصول عليها من ترخيص الأصل غير الملموس للغير في معاملات معتادة.

أو (B) خصم صافي التدفقات النقدية من الأصل.

النفقات اللاحقة على مشروعات البحوث والتطوير المقتناة

إن المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير الجارية المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع ودمج الأنشطة والمعترف بها كأصل غير ملموس تشير إلي أن:

(A) يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحوث[١].

(B) يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس[٢].

و (C) يتم إضافتها إلي القيمة الدفترية لمشروع الأبحاث أو التطوير الذي تم اقتناؤه إذا كانت نفقات تطوير تتفق مع معايير الاعتراف .

٣/٢/٧ اقتناء الأصل غير الملموس كمنحة حكومية

قد يتم في بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس دون تحمل أية أعباء أو مقابل سداد قيمة رمزية من خلال الحصول على منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة مثل

---

[١] البحوث هي فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.

[٢] التطوير هو تطبيق نتائج البحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن لمواد وأدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجاري.

حقوق الرسو في الميناء وحق الترخيص لتشغيل محطات الاذاعة والتليفزيون، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق في استخدام موارد أخرى محظورة استخدمها. وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم(١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، ربما تختار المنشأة أن تعترف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة بصفة مبدئية. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف بالأصل بالقيمة العادلة مبدئياً، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه في الغرض المعد له.

٤/٢/٧ تبادل الأصول غير الملموسة

يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية و فيما يلي استعراض لتبادل أحد الأصول غير النقدية بأصل آخر وتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم:

(A) تكون معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجاري.

أو (B) تكون القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتني أو بالأصل المتنازل عنه، ويقاس الأصل المقتني بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاعتراف الفوري بالأصل المتنازل عنه، وفي حالة عدم قياس الأصل المقتني بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

تحدد المنشأة الجوهر التجاري لعملية المبادلة وذلك بأخذها في الاعتبار مدى توقع التغير في تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات الآتية:

(A) إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت رقيم) للأصل المقتني عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

و(B) إذا تغيرت القيمة المحددة الخاصة بالمنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة والتي قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و(C) إذا كان الفرق في (A) أو (B) له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة.

لأغراض تحديد الجوهر التجاري لعملية التبادل فإن القيمة المحددة الخاصة بالمؤسسة لأي جزء من عمليات المنشأة الذي تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بطريقة موثوقة ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بطريقة موثوقة في الحالات التالية:

(A) عدم وجود اختلافات جوهرية في تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل.

أو(B) وجود نطاق للتقديرات يمكن استخدامه لقياس القيمة العادلة. وفي حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتني أو المتنازل عنه بطريقة موثوقة عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتني أكثر وضوحاً.

٥/٢/٧ الشهرة المتولدة داخلياً

لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول.

و بعض الحالات، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية، غير أنها لا تؤدي إلي خلق أصلاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف التي تم إقرارها ، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة المتولدة داخلياً.

ولا يتم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر موردا محدداً تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بطريقة موثوق بها بالتكلفة.

ربما يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة والقيمة الدفترية لصافي الأصول التي يمكن تحديدها في أي وقت مجموعة من العوامل التي تؤثر في قيمة المنشأة ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة للمنشأة.

٦/٢/٧ الأصول غير الملموسة المتولدة أو المنتجة داخلياً

يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً:

(A) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذك.

و(B) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

لكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلي:

(A) مرحلة البحث.

و(B) مرحلة التطوير. وبالرغم من أن المصطلحين " البحث"و " التطوير" قد تم تعريفها، فإن المصطلحين "مرحلة البحث" و "مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع.

إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشرع داخلي من أجل إنشاء أصل غير ملموس فإن المنشأة تتعامل مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن البحوث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي). ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات أثناء مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي) كمصروف فور إنفاقها.

يتبنى معيار المحاسبة المصري رأياً مفاده بأن المنشأة، لا تستطيع أن تعترف بوجود الأصل غير الملموس في مرحلة البحث المتعلقة بالمشروع، وأنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة.ولذلك، يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها.

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال البحوث ما يلي:

(A) الأنشطة التي تهدف إلي الحصول على معرفة جديدة.

و(B) البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن بحوث ومعارف أخرى.

و(C) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

و(D) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

مرحلة التطوير

يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلي:

(A) دراسة جدوى فنية لاستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للاستخدام .

و(B) توافر النية لدى المنشأة لاستكمال الأصل غير الملموس لاستخدامه أو لبيعه.

و(C) قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و(D) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس نفسه أو إذا كان سوف يتم استخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدي المنشأة القدرة على تحديد منفعة استخدام هذا الأصل غير الملموس.

و(E) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و(F) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق فيها.

قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع، إن تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على أنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها. ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير ما يلي:

(A) تصميم وإنشاء واختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل.

و(B) تصميم عدد وأدوات واسطمبات متعلقة بتقنية جديدة.

و(C) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبي ليس على نطاق مجدي اقتصاديا لتشغيل التجاري.

و(D) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة.

حتى يتم توضيح كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع اقتصادية محتملة تقدر المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول وفي حالة أن

يؤدي الأصل إلي منافع اقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عندئذ تطبق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة في ذلك المعيار.

يمكن توضيح مدى توافر موارد من أجل استكمال المنافع واستخدمها، والحصول عليها من الأصل غير الملموس، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد. وفي حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجي من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته في تمويل الخطة.

يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غي الملموس داخلياً بدرجة موثوق بها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر.

لا يتم الاعتراف بما يتم إنتاجه داخلياً من العلامات التجارية للسلع والأسماء التجارية للصحف والمجالات وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة في جوهرها والتي يتم إنتاجها داخلياً كأصول غير ملموسة.

إن النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية والأسماء التجارية بالصحف والمجلات وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في الجوهر والتي تم إنتاجها داخلياً لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام. ولذلك لا يتم إقرار هذه البنود كأصول غير ملموسة.

تكلفة الأصول الملموسة المنتجة داخلياً

تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً هي مبلغ النفقات التي تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس رد النفقات

التي تم إقرارها كمصروفات في القوائم المالية السنوية السابقة أو في التقارير المالية المرحلية .

تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً من كافة النفقات التي يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التي يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه وإعداد للاستخدام في الغرض المعد له . وقد تشمل التكلفة ما يلي :

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في إنتاج الأصل غير الملموس .

و**(ب)** المرتبات والأجور والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين والمستخدمة بشكل مباشر في إنشاء الأصل .

و**(ج)** مصروفات تسجيل أي حق قانوني .

و**(د)** استهلاك براءات الاختراع والتراخيص المستخدمة في تحقيق الأصل غير الملموس .

ويوضح معيار المحاسبة المصري رقم **(١٤)** الخاص بتكاليف الافتراض المقاييس الخاصة بإقرار الفائدة باعتبارها مكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً .

لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المنتج داخلياً :

(أ) نفقات البيع ، والنفقات الإدارية والنفقات العامة الأخرى ، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للاستخدام .

و**(ب)** الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التي تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له .

و**(ج)** النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

مثال

منشأة بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التي تكبدتها المنشأة في عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠ جنية منها مبلغ ٩٠٠ جنية قبل ٢٠٠٥/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ جنية فيما بين ٢٠٠٥/١٢/١ ، ٢٠٠٥/١٢/٣١ وتستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج في ٢٠٠٥/١٢/١ تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما في ذلك التدفقات النقدية للخارج لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام) بواقع ٥٠٠ جنية .

في نهاية ٢٠٠٥ تم الاعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠ جنية (النفقات التي تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الاعتراف أي في ٢٠٠٥/١٢/١) .

يتم الاعتراف بمبلغ ٩٠٠ جنية الذي تم تكبده قبل ٢٠٠٥/١٢/١ كمصروف لأنة لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الاعتراف حتى ٢٠٠٥/١٢/١ ولا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها في الميزانية .

أثناء عام ٢٠٠٦ بلغت النفقات ٢٠٠٠ جنية وفي نهاية ٢٠٠٦ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ جنية (بما في ذلك التدفقات النقدية للخارج لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام).

في نهاية ٢٠٠٦ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ جنية (١٠٠ جنية نفقات معترف بها في نهاية ٢٠٠٥ بالإضافة إلي نفقات تبلغ ٢٠٠٠ جنية معترف بها في ٢٠٠٦)

اعترفت المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ جنية لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ جنية مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ جنية ويتم رد المبلغ الذي يمثل الخسارة الناتجة عن اضمحلال في حالة استيفاء شروط الرد الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

٣/٧ الاعتراف بالمصروف

يعترف بالنفقات التي تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها ما لم :

(A) تشكل هذه النفقات جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس .

أو**(B)** أن يكون قد تم اقتناء البند عند تجميع الأعمال ولا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس ، وإذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المتضمنة في تكلفة وتجميع الأعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة في تاريخ الاقتناء. وفي هذه الحالة فإن النفقات المتضمنة في تكلفة الاقتناء يجب أن تشكل جزءا من المبلغ الذي ينسب إلي الشهرة في تاريخ الاقتناء .

وفي بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب علي ذلك إنشاء أي أصول غير ملموسة أو أصول أخري يمكن الاعتراف بها . وفي هذه الحالات ، يتم الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها ومن أمثلة ذلك نفقات البحوث التي يعترف بها دائماً كمصروف فور إنفاقها ومن أمثلة النفقات الأخرى التي يعترف بها كمصروفات فور إنفاقها ما يلي :

(A) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانوني جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التي يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة في التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة وتتضمن هذه النفقات التي يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتي تعرف بالتكاليف السابقة علي بدء التشغيل ما لم تكن هذه النفقات متضمنة في التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة .

(B) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب .

(C) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج .

(D) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جز منها.

لا يتم منع الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً باعتبار أنها أصلاً عندما يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات .

١/٣/٧ المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل

وتجدر الإشارة إلي أن النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتي سبق معالجتها كمصروفات في القوائم المالية السنوية أو في التقارير المالية المرحلية ، يجب عدم الاعتراف بها في تاريخ لاحق كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس .

٢/٣/٧ القياس بعد الاعتراف

تختار أي منشأة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية لها . وفي حالة المحاسبة عن الأصل غير الملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم يتم المحاسبة عن الأصول الأخرى التي تدخل ضمن نفس الفئة باستخدام نفس النموذج ما لم يكن هناك سوق نشط لهذه الأصول .

أي فئة من الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة متشابهة واستخدام مماثل في عمليات المنشأة ، ويتم إعادة تقييم البنود المتضمنة ضمن فئة الأصول غير الملموسة في نفس الوقت وذلك لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول وإثبات المبالغ في القوائم المالية التي تمثل كل من التكاليف والقيم في التواريخ المختلفة .

٣/٣/٧ نموذج التكلفة

بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصوصاً منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر اضمحلال القيمة . وهو ما يشير إلي القيمة الدفترية لذلك الأصل[1].

٤/٣/٧ نموذج إعادة التقييم

بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه وهو القيمة العادلة في تاريخ التقييم مخصوماً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة . ولغرض إعادة بموجب هذا المعيار تحدد القيمة العادلة بالرجوع إلي سوق نشط ويتم إعادة التقييم بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للأصل بشكل جوهري عن قيمته العادلة في تاريخ الميزانية .

لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي :

(A) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يعترف بها من قبل كأصول

أو**(B)** الاعتراف المبدئي للأصول غير الملموسة بمبالغ خلاف التكلفة.

---

[1] القيمة الدفترية : هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة .

يطبق نموذج التكلفة بعد الاعتراف المبدئي بالأصل بالتكلفة إلا أنه فقط في حالة الاعتراف بجزء من تكلفة الأصل غير الملموس كأصل لأن الأصل لا يفي بمعايير ومتطلبات الاعتراف خلال مرحلة ما من العملية يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم علي الأصل ككل ، كذلك يجوز تطبيق نموذج إعادة التقييم علي الأصل غير الملموس المقتني كمنحة حكومية والمعترف به القيمة الاسمية .

من غير المعتاد وجود سوق نشط يتسم بالصفات المرتبطة للأصل غير الملموس علي الرغم من إمكانية حدوث ذلك ، علي سبيل المثال في بعض المناطق يمكن أن يتواجد سوق نشط للتنازل عن تراخيص سيارات الأجرة ، وكذلك عن تراخيص الصيد أو حصص الإنتاج إلا أنه لا يمكن أن يتواجد سوق نشط للعلامة التجارية وأسماء المجلات والصحف وحقوق نشر الأفلام والموسيقي أو براءات الاختراع ، حيث أن هذه الأصول تتميز بأنها مميزة ومنفردة . كذلك علي الرغم من أن الأصول غير الملموسة تباع وتشتري إلا أنه يتم التفاوض علي العقود بين المشترين والبائعين الأفراد . وهذه النوعية من المعاملات غير شائعة نسبياً. ولهذه الأسباب فإن السعر الذي يدفع لأحد الأصول قد لا يقدم دليل كاف عن القيمة العادلة لأصل آخر ، بالإضافة إلي ذلك فالأسعار ليست متاحة ومعلنة للجميع .

يعتمد تكرار إعادة التقييم علي تغير وتذبذب القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم تقييمها ، فإذا اختلفت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن القيمة الدفترية يكون من الضروري إجراء إعادة تقييم آخر وقد تتعرض بعض الأصول غير الملموسة لحركات متغيرة وجوهرية في القيمة العادلة ، وبالتالي يستلزم هذا إعادة تقييم سنوياً. وليس من الضروري إعادة

التقييم سنوياً للأصول غير الملموسة التي لا تتعرض لحركات مؤثرة وهامة في القيمة العادلة .

في حالة إعادة تقييم الأصل غير الملموس في تاريخ إعادة التقييم إما:

(A) أن يعاد إثباته بالتناسب مع التغير في إجمالي القيمة الدفترية للأصل بحيث تتساوي القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مع المبلغ المعاد تقييمه للأصل .

أو**(B)** يستبعد مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل وصافي المبلغ المعاد إثباته للمبلغ المعاد تقييمه للأصل .

وفي حالة عدم إمكانية إعادة تقييم أحد الأصول غير الملموسة ضمن فئة من الأصول غير الملموسة المعاد تقييمها بسبب عدم وجود سوق نشطة لهذا الأصل ، عندئذ يتم إثبات الأصل بالتكلفة ناقصاً مجمع الاستهلاك وخسائر اضمحلال القيمة .

إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس معاد تقييمه بالرجوع إلي سوق نشط فإن القيمة الدفترية لهذا الأصل تكون هي المبلغ المعاد تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلي سوق نشط ناقصاً منها أي مجمع استهلاك لاحق و أي خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة .

وفي حالة عدم وجود سوق نشط لأصل معاد تقييمه قد يعطي مؤشراً علي نقص قيمة الأصل وأن الأصل بحاجة إلي اختبار طبقاً لمعيار المحاسبة المصري الخاص بخسائر اضمحلال قيمة الأصول .

وفي حالة إمكانية تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلي سوق نشط بعد تاريخ القياس يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم .

أما في حالة زيادة القيمة الدفترية لأي أصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم يتم تعلية هذه الزيادة مباشرة علي حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم إلا أنه يجب الاعتراف بالزيادة في الأرباح أو الخسائر في حدود رد مبلغ النقص الناتج عن إعادة التقييم لنفس الأصل الذي تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر .

وفي حالة نقص القيمة الدفترية للأصل غير الملموس نتيجة لإعادة التقييم، يتم الاعتراف بهذا النقص في الأرباح أو الخسائر إلا أنه يتم خصم هذا النقص مباشرة من حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم في حدود مبلغ أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم الخاص بهذا الأصل .

ويجوز مباشرة تحويل مجمع فائض إعادة التقييم المدرج ضمن حقوق الملكية علي الأرباح المرحلة عند تحقيق هذا الفائض . ويجوز تحقق هذا الفائض عن توقف استغلال الأصل أو التصرف فيه ، إلا أنه يمكن تحقيق جزء من الفائض أثناء استخدام المنشأة للأصل . وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يمثل في الفرق بين الاستهلاك بناء علي القيمة الدفترية المعاد تقييمها للأصل والاستهلاك الذي كان سيتم الإعتراف به بناء علي التكلفة التاريخية للأصل . ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلي الأرباح المرحلة من خلال قائمة الدخل .

٤/٧ العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس المحدد وغير المحدد

تحدد المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد ، فإذا كان محدداً تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة. وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حداً منظوراً للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق

تدفقات نقدية للداخل (إيرادات) للمنشأة وذلك بناء علي تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .

تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس علي عمره الإنتاجي ويتم استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يستهلك [١].

وتوضح الأمثلة الإيضاحات الواردة مع معيار المحاسبة المصري رقم **(٢٣)**تحديد العمر الإنتاجي للأصول المختلفة والمحاسبة عنها بناء علي ذلك.

هناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس منها :

(A) الاستخدام المتوقع للأصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة .

و**(B)** دورة العمر الإنتاجي للمنتج والمعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجي للأصول المشابهة التي تستخدم بنفس الطريقة .

و**(C)** التقادم الفني والتكنولوجي وأي تقادم آخر .

و**(D)** استقرار الصناعة التي تستخدم فيها الأصل والتغير في الطلب علي المنتجات أو الخدامات التي ينتجها الأصل .

و**(E)** مستوي نفقات الصيانة المطلوبة للحصول علي المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل ، كذلك قدرة المنشأة واستعدادها للوصول إلي ذلك المستوي .

---

(١) الاستهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس علي مدار الاستفادة المتوقعة منه الأصل هو مورد :

(a) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .

و(b) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة .

و**(F)** فترة التحكم في الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما في حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .

و**(G)** ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد علي العمر الإنتاجي لأصول أخري في المنشأة .

لا يعني " غير محدد " أن العمر الإنتاجي للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوي نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوي أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجي . ويعكس ذلك قدرة المنشأة ونيتها للوصول إلي هذا المستوي . وبالتالي فنتيجة اعتبار الأصل ذا عمر إنتاجي غير محدد لا يجب أن تعتمد علي أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ علي مستوي أداء الأصل.

بالنظر غلي التطورات السريعة للتكنولوجيا ، فإن برمجيات الكمبيوتر والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعبر عرضة للتقادم التكنولوجي . ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الإنتاجية بالقصر .

علي الرغم من أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية ، ويتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيطة والحذر نتيجة عدم التأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية .

إذا ثبتت قدرة المنشأة في الحصول علي منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يجب آلا يتجاوز فترة الحقوق القانونية إلا أنة قد يكون أقصر من هذه الفترة اعتمادا علي الفترة التي تتوقع

فيها المنشأة استخدام الأصل في حالة انتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط في حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية .

قد تكون هناك عوامل اقتصادية وقانونية تؤثر في العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس . وتحديد العوامل الاقتصادية الفترة التي سيتم علي مدارها الحصول علي المنافع الاقتصادية المستقبلية ، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التي تحكم علي مدارها المنشأة في الحصول علي تلك المنافع. ويعتبر العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من الفترات التي تتحدد طبقاً لهذه العوامل .

لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا في حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها :

(A) توافر دليل (قد يكون مبنياً علي خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية . وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل علي موافقة الغير .

(B) توافر دليل علي أنه سيتم استيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانوني في حالة وجود هذه الشروط .

(C) عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع اقتراب تاريخ الانتهاء الأساسي ، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسي لا تزيد عن قيمة

الانخفاض في القيمة العادلة للأصل غير الملموس . وفي حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد .

٥/٧ فترة وطريقة الاستهلاك الأصول غير الملموسة

١/٥/٧ الأصول ذات الأعمار المحددة

يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة علي مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له[١]. ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام أي عندما يكون في مكان وحالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة . ويتوقف الاستهلاك في تاريخ تبويب الأصل كأصل متحفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣٢)** الخاص "بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" أو تاريخ عدم الاعتراف بهذا الأصل أيهما أقرب ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بصورة موثوق بها ، تستخدم طريقة القسط الثابت. ويعترف بعبء الاستهلاك كل فترة كمصروف ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها في القيمة الدفترية لأصل أخر.

يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحميل المبلغ لتحميل القابل للاستهلاك علي أساس منتظم علي العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس

---

[١] تمثل القيمة القابلة للاستهلاك تكلفة الأصل أو أي قيمة أخري بديلة للتكلفة مدرجة في القوائم المالية ناقصاً القيمة المتبقية له .

وتتضمن هذه الطرق ، القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج . ويتم اختيار الطريقة المستخدمة علي أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل . ونادراً ما يوجد دليلاً مقنعاً لدعم طريقة الاستهلاك المستخدمة للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية محددة والتي ينتج عنها (طريقة الاستهلاك) مجمع استهلاك أقل من المبلغ الناتج عن استخدام طريقة القسط الثابت .

عادة ما يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنة أحياناً ما يستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل في إنتاج أصول أخري. وفي هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية ، علي سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة المستخدمة في أي عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصري رقم **(٢)** المخزون) .

القيمة المتبقية [1]

يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي صفراً إلا في حالة:

(A) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي .

أو**(B)** تواجد سوق نشطة للأصل .

و**(١)** يمكن تحديد القيمة المتبقية بما يتفق مع تلك السوق النشطة.

و**(٢)** من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

---

[1] القيمة المتبقية : هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الإنتاجي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعة له في نهاية العمر الإنتاجي له .

يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذي عمر إنتاجي محدد بعد خصم القيمة المتبقية .وتعني أي قيمة متبقية لا تكون صفراً أن المنشأة تتوقع التصرف في الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي .

يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناء علي المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية في تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه وقد وصل إلي نهاية عمره الإنتاجي ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التي سوف يعمل فيها الأصل . وتراجع القيمة المتبقية علي الأقل في نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير في القيمة المتبقية للأصل كتغير في التقدير المحاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٥)** الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء .

قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث يصبح معادلاً أو يزيد عن القيمة الدفترية للأصل. وفي هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفراً وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلي أقل من القيمة الدفترية للأصل .

إعادة النظر في فترة الاستهلاك وطريقته

يعاد النظر في فترة الاستهلاك وطريقته في نهاية كل سنة مالية علي الأقل . فإذا أختلف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة بصورة مؤثرة ، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك . وإذا كان هناك تغيير جوهري في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل ، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد . وتعامل تلك التغييرات علي أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصري رقم **(٥)** الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجي غير مناسب ، علي سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الاستهلاك تحتاج إلي تغيير .

قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس . فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للاستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت .

٢/٥/٧ الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة

لا تستهلك الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣١)** الخاص باضمحلال قيمة الأصول يجب أن تقوم المنشأة باختبار الأصل الذي ليس له عمر إنتاجي محدد للتحقق من اضمحلال القيمة وذلك بمقارنة القيمة المقابلة للاسترداد بالقيمة الدفترية وذلك :

(A) سنوياً .

(B)عندما يكون هناك مؤشر علي اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس.

إعادة النظر في تقدير العمر الإنتاجي

يعاد النظر في الأصل غير الملموس الذي لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التي تدعم عدم تحديد عمر إنتاجي لهذا الأصل وفي حالة عدم استمرارية هذه العناصر تتم المحاسبة عن التغيير في العمر الإنتاجي من غير محدد المدة إلي محدد المدة كتغيير في التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٥)** الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء .

طبقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول ، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل من غير محدد المدة إلي محدد المدة تعد مؤشراً علي إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل ونتيجة لذلك تقوم المنشأة بإجراء اختبار علي هذا الأصل للتحقق من اضمحلال القيمة بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أي زيادة في القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال القيمة .

٦/٧ قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر اضمحلال القيمة (١)

لتحديد اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول ويوضح هذا المعيار متي وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر في القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للاسترداد ومتي تقوم بالاعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها .

٧/٧ توقف استغلال الأصول والتصرف فيها

يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس ويستبعد من الميزانية عند:

(A) التصرف فيه .

(B) عدم توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه مستقبلاً .

تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه علي أساس الفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية

---

(١) تعبر خسارة اضمحلال القيمة عن الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع استرداده منه .

للأصـل ، وتـدرج تلـك الأربـاح أو الخسـائر فـي قائمـة الـدخل وذلـك عنـدما يـتم التوقف عن الاعتراف بالأصل ولا يتم تبويب الأرباح كإيراد .

يجوز التصرف في الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو الهبة ... الخ) وعند تحديد تـاريخ التصـرف فـي هذا الأصـل تطبق المنشأة الشروط الـواردة فــي معيــار المحاسـبة المصــري رقــم (١١) الخــاص بــالإيراد وذلــك للاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع .

طبقـاً لمبـدأ الاعتـراف إذا قامـت المنشـأة بـالاعتراف ضـمن القيمـة الدفتريـة للأصـل بتكلفـة اسـتبدال جـزء مـن الأصـل عندئـذ تتوقـف عـن الاعتـراف بالقيمـة الدفتريـة للجـزء المسـتبدل وإذا تعـذر علـي المنشـأة تحديـد القيمـة الدفتريـة للجـزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة قيمـة الجزء المستبدل وقت اقتنــاء أو عندما تولد داخلياً .

يتم الاعتراف بالمقابل الذي يتم الحصـول عليه عند التصـرف فـي الأصـل غير الملموس مبـدئياً بقيمتـه العادلـة . وفـي حالـة تأجيل سداد قيمـة الأصـل غيـر الملموس يتم الاعتراف بالمقابل الذي يـتم الحصـول عليـه مبـدئياً بالمعـادل للسـعر النقـدي .ويـتم الاعتـراف بـالفرق بـين القيمـة الاسـمية للمقابـل والمعـادل للسـعر النقدي كإيراد فوائد طبقاً لمعيار المحاسـبة المصـري رقم (١١) الخـاص بـالإيراد الذي يعكس الناتج الفعلي علي ما يتم الحصول عليه.

ولا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة محددة عندما يتوقف اسـتهلاك الأصـل غيـر الملمـوس عـن المسـتخدم مـا لـم يكـن قـد تـم اسـتهـلاك هـذا الأصـل بـالكامل أو مبـوب كأصـل محتفـظ بـه بغـرض البيــع (أو ضـمن مجموعـة من الأصول يتم التصرف فيها ومبوبة كأصـول محتفظ بهـا بغـرض البيـع) طبقـاً

لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣٢)** الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

٨/٧ الإفصاح عن الاصول غير الملموسة

عـام

يجب أن تفصح المنشأة عن ما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة علي أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى :

(A) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة .

(B) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة .

(C) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر اضمحلال القيمة) في كل من بداية ونهاية الفترة .

(C) بند أو بنود قائمة الدخل الذي أدرج ضمنة استهلاك الأصول غير الملموسة .

(D) تسوية للقيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة موضحة :

(١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المتولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال .

و**(٢)** الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع أو التي ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣٢)** الخاص بالأصول غير المتداولة المتحفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة والإستبعادات الأخرى .

و**(٣)** الزيادات أو النقص أثناء الفترة الناتجة عن إعادة التقييم والناتجة عن اضمحلال القيمة المعترف بها أو التي يتم ردها مباشرة علي حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣١)** الخاص باضمحلال قيمة الأصول .

و**(٤)** الخسائر الناتجة عن نقص القيمة التي تم الإعتراف بها في قائمة الدخل خلال الفترة المحددة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣١)**.

و**(٥)** ما تم رده لقائمة الدخل من الخسائر الناتجة عن نقص القيمة أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم **(٣١)** ، إن وجدت .

و**(٦)** الاستهلاك الذي تم الاعتراف به خلال الفترة .

و**(٧)** صافي فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلي عملة العرض وترجمة أي عملية بالعملة الأجنبية إلي عملة العرض الخاصة بالمنشأة .

و**(٨)** التغيرات الأخرى في القيم الدفترية خلال الفترة .

فئة الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام مشابه في عمليات المنشأة وقد تتضمن الفئات المنفصلة ما يلي :

(A) الأسماء التجارية للسلع .

و**(B)** أسماء المجلات والصحف .

و**(C)** برامج الكمبيوتر .

و**(D)** التراخيص وحقوق الامتياز .

و**(E)** حقوق الطبع والنشر وبراءات الاختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية والخدمات والتشغيل .

و**(F)** الوصفات والمعادلات والصيغ والنماذج والتصاميم .

و**(G)** الأصول غير الملموسة الجاري تطويرها .

ويتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعالية إلي فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدي إلي وجود معلومات موضوعية لمستخدمي القوائم المالية .

تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التي اضمحلت قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم **(٣١)** بالإضافة للمعلومات الواردة في الفقرة **"١١٨ من المعيار** المحاسبي المصري رقم **٢٣"** .

يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم **(٥)** من المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير في التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الفترة الحالية أو التي من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في الفترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من الإنتاجي في :

(A) تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس .

أو**(B)** طريقة الاستهلاك .

أو**(C)** القيم المتبقية .

يجب أن تفصح المنشأة أيضاً عما يلي:

(A) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد يجب أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل والأسباب المؤيدة لعدم إنتاجي له، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب ، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دوراً مؤثراً في اعتبار أن الأصل له عمر إنتاجي محدد .

(B) وصف الأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .

(C) بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناة عن طريق منح حكومية والمتعرف والمعترف بها مبدئياً بالقيمة العادلة ، تفصح المنشأة عن :

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول .

و**(٢)** القيمة الدفترية لهذه الأصول .

و**(٣)** وهل تم قياسها بعد الاعتراف طبقاً لنموذج التكلفة أم لنموذج إعادة التقييم .

(D) التواجد الفعلي والقيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي توجد قيود علي حقوق ملكيتها وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات .

(E) قيمة الارتباطات التعاقدية الخاصة باقتناء الأصول غير الملموسة .

عندما تصف المنشأة العوامل التي لعبت دوراً هاماً في الحكم بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدد المدة ، تأخذ المنشأة العوامل الواردة في الفقرة **"٩٠"** .

قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم

في حالة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بطريقة إعادة التقييم ، تقوم بالإفصاح المنشأة عما يلي :

(A) فئة الأصول غير الملموسة :

(١) تاريخ سريان إعادة التقييم .

(٢) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها .

(٣) القيمة الدفترية التي سوف يتم الاعتراف بها إذا ما تم قياس فئة الأصول غير الملموسة المعاد تقييمها بعد الاعتراف باستخدام نموذج التكلفة.

و**(B)** قيمة فائض إعادة التقييم المرتبط بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة موضحاً التغيرات أثناء الفترة . وأي قيود علي توزيع الرصيد علي المساهمين .

و(C) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة لتقدير القيم العادلة للأصول.

قد يكون من الضروري دمج فئات الأصول المعاد تقييمها إلي فئات أكبر لأغراض الإفصاح إلا أنه لا يتم دمج الفئات إذا كان ذلك سينتج فئة من الأصول غير الملموسة تتضمن مبالغ معاد قياسها طبقاً لكل من نموذج التكلفة إعادة التقييم .

نفقات البحوث والتطوير

يجب أن تفصح القوائم المالية عن إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها علي البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة .

تشمل نفقات البحوث والتطويرات كل ما أنفق مباشرة علي أنشطة البحوث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله علي هذه الأنشطة .

معلومات أخري

من المفضل ولكن ليس من الضروري أن تقدم المنشأة المعلومات التالية:

(A) وصف أي أصل غير ملموس تم استهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً .

و(B) وصف مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتي تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الاعتراف بها كأصول لأنها تتفق مع مقياس الاعتراف بالأصول غير الملموسة .

٩/٧ أسئلة وتطبيقات

١- ما هي الأصول غير الملموسة وخصائصها؟

٢- هناك عديد من البنود التي قد لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس رغماً عن عدم وجود مادي لها – أشرح .

٣- هناك خاصتين أساسيتين تميز تعريف الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول – علق .

٤- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وممكن التحكم فيه - وضح .

٥- يمكن تحديد الأصول غير الملموس في حالتين – ما هما- اشرح.

٦- ما علاقة التحكم في الأصل غير الملموس بالحصول علي منافع اقتصادية تتدفق منه؟

٧- ما صور المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن أن تتدفق من الأصل غير الملموس؟

٨- رغماً عن أمكانية تحديد المنشأة مهارات العاملين التي يمكن اكتسابها عن طريق التدريب وما يترتب عليها من وجود منافع اقتصادية مستقبلية إلا أن تلك النفقات قد لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس .

أشرح تلك العبارة موضحاً مدي صدقها – مع تحديد تعريف وخصائص الأصول غير الملموسة .

٩- هناك شرطين للاعتراف بالبند كأحد الأصول غير الملموسة .

١٠-من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس- اشرح.

١١-يتم الاعتراف بالنفقات الداخلية علي العلامات التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء كأحد بنود الأصول غير الملموسة-اشرح.

١٢-ما هي أهمية معيار ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينة وليس بالنشاط ككل عن معالجة أحد البنود كأصل غير ملموس .

١٣-ما هي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي يمكن أن تتضمنها تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه منفرداً؟

١٤-هناك بعض التكاليف التي لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموسة – علق لماذا .

١٥-هناك حالات يتفق خلالها مشروع البحوث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس .

١٦-يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال إذا كان لذلك الأصل عمر افتراضي محدد. أشرح مع ذكر أمثلة .

١٧-هل مصطلح العلامة التجارية والاسم التجاري مترادفان – وضح وعلق بالتفصيل .

١٨- ما هو مفهوم السوق النشط – وهل تعتبر الأسعار المعلنة فيه تمثل القيمة العادلة للأصل غير الملموس .

١٩-ما هي متطلبات المحاسبة للنفقات اللاحقة لمشروعات الأبحاث والتطوير المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأنشطة المعترف بها كأصل غير ملموس؟

٢٠-تقاس تكلفة الأصول في حالة التبادل بالقيمة العادلة ما لم :-

(A) ....

(B) ....

٢١-لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول أشرح وما أسباب ذلك .

٢٢-يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً تؤهل للاعتراف به كأصل – أشرح .

٢٣-ما هو الفرق بين البحث والتطوير وعلاقتهما بمرحلة البحث ومرحلة التطوير وهل الأخيرين لهما معني أوسع – أشرح .

٢٤-ما هي أنشطة البحوث ولماذا يتم الاعتراف بنفقات الأبحاث كمصروف فور أنفاقها ؟

٢٥-ما هي أنشطة التطوير وما هي المعالجة المحاسبية للأصل غير الملموس الناتج في مرحلة التطوير؟

٢٦-لماذا يمكن للمنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع أن تحدد الأصل غير الملموس مقارنة بمرحلة البحث؟

٢٧-يعترف بالنفقات التي تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور أنفاقها ما لم :-

(A)...............

أو**(B)** ....

إلا أنه في بعض الحالات قد يتم الاعتراف بتلك النفقات ومن أمثلتها :-

(A) .... **(B)** ....

(C) .... **(D)** ....

٢٨-بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل غير الملموس ......مخصوماً منها مجمع .... ومجمع .... (استكمل).

٢٩-فرق بين نموذج التكلفة ونموذج أعادة التقييم عن المحاسبة عن الأصل غير الملموس .

٣٠-ما هي المعالجة المحاسبية في حالة زيادة أو نقص القيمة الدفترية للأصل غير الملموس نتيجة لإعادة التقييم؟

٣١-لا يتم التحويل من فائض إعادة تقييم الأصل غير الملموس إلي الأرباح المرحلة من خلال قائمة الدخل – علق علي صحة العبارة .

٣٢-هل يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس سواء المحدد أو غير المحدد بنفس الطريقة – أشرح .

٣٣-ما هي العوامل الاقتصادية والقانونية أخذها في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس .

٣٤-هل يوجد اختلاف بين فترة وطريقة استهلاك الأصول غير الملموس ذات الأعمار الإنتاجية المحددة أو غير المحددة – أشرح .

٣٥-يعاد النظر في فترة الاستهلاك وطريقة للأصل غير الملموس في نهاية كل سنة مالية – علق علي صحة تلك العبارة .

٣٦-متي وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر في القيمة الدفترية للأصول غير الملموس ؟

٣٧-متي يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس ؟ومتي يتم استبعاده من الميزانية ؟علق .

٣٨-متي يتم الاعتراف بالخسارة الناتجة من اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس ؟

٣٩-ما هي قواعد الإفصاح عن الأصول غير الملموسة؟

٤٠-ما هي قواعد الإفصاح عن نفقات البحوث والتطوير المعترف بها كمصروفات .

الفصل الثامن

محاسبة الالتزامات المتداولة والمحتملة

Accounting For Current Liabilities and Contingencies

١/٨ تعريف وخصائص الالتزامات .

٢/٨ تصنيف وتبويب الالتزامات.

٣/٨ قياس وتقويم الالتزامات المتداولة .

٤/٨ الالتزامات المتداولة المحددة القيمة .

٥/٨ الالتزامات المتداولة غير محددة القيمة .

٦/٨ الالتزامات المتداولة الطارئة .

٧/٨ الإفصاح عن الالتزامات المتداولة والطارئة .

٨/٨ المخصصات والإلتزامات المحتملة .

٩/٨ أسئلة وتطبيقات .

□١/٨ طبيعة وخصائص وأنواع الالتزامات

The Nature ، Characteristics and Types of Liabilities

عـادة مـايولى المحاسـبون اهتمامـا متزايـدا للالتزامـات **Liabilities** والتـي تعرف بوجه عام بأنها عبارة عن ارتباطـات أو تعهدات من المنشـأة لتحويل أو إعطاء أصول أو تأدية خدمات في المستقبل نتيجة لعمليات مالية حدثت بالفعل.

ولا شك أن اقتناء سلع أو خدمات بالأجل يؤدى لظهور التزامات ، إلا انـه من الواضح أن الالتزامات تتضمن ما هو ابعد من الديون الناشئة عن الاقتراض ، فالالتزامــات قـد تنشــأ عـن فـرض الضــرائب أو الاسـتقطاعات مـن أجـور وتوزيعات معلنة أو ضمانات للمنتج .

فالالتزامات تشير إلي الخصوم والمطالبات المستحقة على الوحدات الاقتصادية والتي يجب الوفاء بها ، وهى تنتج عن المعاملات المالية التي تقوم بها تلك الوحدة، وتعرف الالتزامات وفقا للتعريف الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية في الدراسة رقم (٣) الخاصة بالإطار النظري للمحاسبة على أنها تضحيات مستقبلية متوقعة لمنافع اقتصادية مشتقة من تعهدات حالية لوحدة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث ماضية .

كما تعرف الإلتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) بأنها عبارة عن التزامات حالية على المنشأه ناتجة من أحداث وقعت فى الماضى والتى تتطلب تسويتها حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنه منافع أقتصادية[1] .

من تلك التعاريف تتضح طبيعة وخصائص الالتزامات على النحو التالي :

١- أنها تحمل التزاما أو تعهدا حاليا أو مسئولية واقعة نحو الغير يتوقع الوفاء بها أو إنجازها عن طريق التنازل عن أصول أو القيام بخدمات في المستقبل .

---

[1] معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٨) بعنوان المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة .

٢- أن هذا الالتزام ملزم لطرف معين حاليا - فهو تعهد لا يمكن تجنبه .

٣- أن العملية أو الصفقة المالية التي تسببت في خلق الالتزام قد تمت ووقعت فعلا.

من تلك الخصائص يتضح أنه حتى يتم الوفاء بالالتزام قد يتطلب الأمر تحويل أصول أو القيام بخدمات ، حيث أن بعض أنواع من الالتزام قد لا يتطلب الوفاء بها السداد نقدا - وهو الشكل الشائع ، بل قد يتطلب القيام بخدمات فى المستقبل ، وبطبيعة الحال فإن القيام بتلك الخدمات سوف يتطلب التضحية بأصول وتحمل بأعباء يمكن قياسها بالنقود ، على سبيل المثال فأن شراء بضاعة دون سداد الثمن يخلق التزام على المشروع بسداد الثمن مستقبلا، وهذا يتطلب تحويل أصول من المشروع للغير، في حين أن بيع بضاعة مع الضمان لمدة معينة يخلق التزام على المشروع بالقيام بالصيانة اللازمة خلال فترة الضمان .

من هنا يلاحظ أن الطرف الذي عليه الالتزام أو المسئولية من السهل تحديده وهو المشروع ، في حين أن تحديد الطرف الأخر صاحب الحق تجاه المشروع على النقيض حيث قد يكون على سبيل المثال الموردين في حالة شراء بضاعة على الحساب ، وقد يكون على المشاع أو غير معروفاً على وجه الدقة مثل حالة بيع بضاعة بضمان ، حيث أن هناك التزاما على المشروع بالقيام بالصيانة في حالة التلف أو الأعطال خلال فترة الصيانة وغير معروف مقدما الطرف الأخر الذي سيطالب بالإصلاح ، إلا أن هذا لا ينفى مسئولية المشروع تجاه عملائه للوفاء بالتزامه بشرط الضمان ، وهذا هو ما يشار إليه بان الالتزام ملزم لطرف معين حاليا دون ضرورة تحديد الطرف الأخر .

وتنقسم الإلتزامات بصفة عامة تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) إلى مايلى :-

١- إلتزام قانونى

وهو ذلك الإلتزام الذى ينشأ من :-

(A) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (B) حكم قضائى .

أو (C) تطبيق أخر للقانون .

٢- إلتزام حكمى

وهو إلتزام ينشأ من تصرفات المنشأه التى:-

(A) من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأه أو من واقع مستند محدد تكون المنشأه قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة .

أو (B) نتيجة لذلك قامت المنشأه بتكوين توقع للجزء الذى لن يتحمله الغير لأخلاء هذه المسئوليات .

٣- الإلتزامات المحتمل

(A) هو إلتزام يمكن أن ينشأ من أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأه .

أو (B) إلتزام حال نشأ عن أحداث فى الماضى ولم يتم الأعتراف به لأنه :-

- ليس من المتوقع أن هناك تدفقاً خارجاً للمنافع الأقتصادية للمنشأه لتسوية هذا الإلتزام .
- لايمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية .

٢/٨ تصنيف وتبويب الالتزامات Classification Of Liabilities

هناك نوعين من الخصوم هما الالتزامات المتداولة **Current Liabilities** (أو الخصوم قصيرة الأجل) والالتزامات غير المتداولة (أو الخصوم طويلة الأجل)

وتعتبر الالتزامات المتداولة أو الجارية مصدرا هاما من مصادر تمويل مختلف أنواع المشروعات ، وقد يكون وجود تلك الالتزامات أمرا عاديا ينتج عن العمليات العادية للمنشأة (حسابات الدائنين والموردين) ، كما أنها قد توجد بسبب قرارات الإدارة المرتبطة بالحصول على الائتمان قصير الأجل من البنوك .

ويترتب على حذف أو تخفيض قيمة أحد الالتزامات المتداولة تخفيض مقابل في قيمة الأصول أو زيادة في الالتزامات أو الخصوم أو في حقوق الملكية .

وكما سبق الأشارة فأن الالتزامات المتداولة تعرف بأنها تلك التي يستلزم الوفاء بها استخدام أصول متداولة علي أن يتم ذلك خلال سنة مالية أو دورة نشاط **Operating Cycle** أيهما أطول ، وبشرط أن تكون تلك الالتزامات ناشئة خلال الدورة العادية لنشاط المشروع .

وحيث أن الاقتراض من البنوك والكمبيالات الواجبة السداد والقروض برهن تنشأ من النشاط المالي العام للمشروع ولا ترتبط مباشرة بالدورة العادية للنشاط من ثم فإنها لا تعتبر خصوما متداولة إلا إذا كان الوفاء بها يستلزم استخدام أصولا متداولة وان يتم ذلك خلال سنة مالية .

أما الالتزامات التي تستحق بعد أكثر من سنة مالية فأنها يجب أن يتم تصنيفها كالتزامات طويلة الأجل باستثناء تلك الالتزامات الناتجة عن النشاط وخلال دورة النشاط التي تستحق في تاريخ يعقد بعد السنة المالية ولكن خلال دورة النشاط . فالالتزامات طويلة الأجل لا تمثل طلبا على الموارد الجارية للمنشأة ومن ثم فإنها تشكل مجموعة مختلفة تمامًا ، ويعتبر ذلك هاما حتى يمكن

قياس رأس المال العامل على أسس سليمة، بالإضافة إلى المؤشرات المالية المحتسبة بصفة خاصة تلك المرتبطة بالسيولة في الأجل القصير، وعلى هذا الأساس فإن الأقساط المستحقة خلال سنة مالية من قرض طويل الأجل يجب أن يتم تصنيفها كخصوم متداولة ، حيث أن الوفاء بها يستلزم استخداما للأصول المتداولة ، أما إذا كان الوفاء بتلك الأقساط يستلزم استخدام أصول غير متداولة تم تجميعها وحجزها لذلك الغرض فيجب في تلك الحالة تصنيفها كخصوم طويلة الأجل.

أما الخصوم قصيرة الأجل التي يتوقع إعادة جدولتها أو إعادة تمويلها **Refinancing** لفترة طويلة الأجل فيجب عدم إدراجها ضمن الخصوم المتداولة ، وهذا يتضمن أيضا الأقساط المستحقة من القرض طويل الأجل ، والمقصود بإعادة الجدولة تطبيقا لشروط مجلس معايير المحاسبة المالية ما يلي :

(A) أن إعادة جدولة الدين يجب أن يتم تنفيذها في الفترة من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ نشر القوائم المالية .

(B) أو أن يكون هناك اتفاق محدد قد تم التوصل إليه على إعادة جدولة الدين قبل نشر القوائم المالية .

ويعتبر التمييز بين الالتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل في غاية الأهمية لأغراض تقييم المركز المالي للمنشأة ، كما أنه يمثل متطلباً رئيسيا للحصول على قوائم مالية سليمة وعادلة من أجل الحكم على مدى مقدرتها المستقبلية للوفاء بتعهداتها ، ولعدد كبير من السنوات كان السداد خلال سنة هو الخاصية التي تميز بين الالتزامات طويلة الأجل والالتزامات قصيرة الأجل ، ورغما عن سهولة وبساطة تلك القاعدة إلا إنها قد تفرز نتائج غير معقولة عندما تكون دورة التشغيل بالمنشأة أطول من سنة ، وفي ظل الممارسات المقبولة حاليا يتم تحديد كل من الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة على أساس

دورة التشغيل بالمنشأة ، وتعرف دورة التشغيل **Operating Cycle** بأنها الفترة الزمنية الواقعة بين اقتناء السلع والخدمات التي تدخل في عملية التصنيع والتحقق النهائي للنقدية الذي ينتج عن تحصيل قيمة المبيعات ، وفي بعض الصناعات كثيفه رأس المال تزيد دورة التشغيل كثيرا عن سنة ، في حين أن السنة الواحدة في العديد من منشأة التجزئة وشركات الخدمات تضم العديد من دورات التشغيل ، إلا أن التفرقة الحديثة بين هذين النوعين من الالتزامات تقوم على أساس أن الالتزامات الجارية تتضمن :

(A) كافة التعهدات والارتباطات التي يتطلب تسويتها أو سدادها استخدام أصول متداولة موجودة أو خلق التزام جديد قصير الأجل .

(B) جميع الالتزامات الأخرى ، التي ستدفع من الأصول قصيرة الآجل خلال سنة مالية.

ولاشك أن ذلك الأسلوب للتمييز بين الالتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل يتسم بالمرونة كما أنه يأخذ في الحسبان العلاقة الأساسية بين الأصول الجارية والالتزامات الجارية ، وقد جرت العادة في الحياة التطبيقية إن يتم تسجيل قيمة الالتزامات قصيرة الأجل بقيمتها الاسمية ، حيث أن الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية ليس قصيرة في العادة ، نظرا لقصر الفترة الزمنية التي تستحق خلالها تلك الالتزامات .

تأسيسا على ذلك فإن الالتزامات المتداولة تعبر عن تعهدات يتوقع تسويتها باستخدام الموارد الحالية المصنفة ضمن الأصول المتداولة (النقدية والأصول الأخرى التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استخدامها في العمليات خلال دورة تشغيل واحدة أو خلال سنة إذا كانت السنة تضم اكثر من دورة تشغيل) .

وقد لاقى ذلك التعريف قبولا واسعا حيث انه يعترف باختلاف طول دورات التشغيل في الصناعات المختلفة ، كما انه يأخذ في الاعتبار العلاقة

الهامة بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة ، وقد أكد مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** على ذلك المفهوم عند تعريفه للتعهدات قصيرة الأجل في المعيار رقم (٦) حيث عبر عنها بأنها تلك التي تستحق خلال سنة واحدة أو دورة تشغيل واحدة أيهما أطول .

٣/٨ قياس وتقويم الالتزامات المتداولة

Measurement and Valuation Of Current Liabilities

تختلف المشاكل المحاسبية المرتبطة بالالتزامات عن المشاكل المتعلقة بالأصول ، ويمكن القول بأن عملية قياس وتقييم الخصوم تعتبر عملية سهلة نسبيا مقارنة بعملية قياس وتقييم الأصول ، حيث أن قيمة الخصوم بطبيعتها محددة سلفا لوجود أطراف خارجية ذات علاقة بها ، وهى لها حقوق تجاه المشروع يتعين الوفاء بها ، إلا أن هذا لا يعنى بطبيعة الحال أن جميع الالتزامات تكون قيمتها معروفة في نهاية الفترة بشكل قاطع ، حيث توجد بعض الالتزامات التي ينبغي تقديرها حتى تتحقق المقابلة السليمة بين إيرادات وتكاليف المنشأة ، ومن الوجهة النظرية يتم قياس الالتزامات على أساس القيمة الحالية **Present Value** للمدفوعات النقدية المستقبلية اللازمة لتسوية تلك الالتزامات ، أي أنها القيمة في تاريخ إعداد الميزانية للأصول أو الخدمات الواجبة الاستخدام للوفاء بتلك الالتزامات ، ومغزي ذلك أن قياس الخصوم لا يجب أن يتم على أساس القيمة في تاريخ الاستحقاق وإنما على أساس القيمة الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية ، فإذا ما كان الدين أو الالتزام يستحق فورا فإن قيمته الحالية تتساوى مع القيمة الاسمية ، أما إذا كانت هناك فترة تفصل بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ استحقاق الدين فإن القيمة الحالية تكون اقل من القيمة في تاريخ الاستحقاق .

إلا انه تطبيقا لمبدأ الأهمية النسبية من ناحية الممارسة العملية يمكن التغاضى عن تطبيق مفهوم القيمة الحالية عند قياس وتقييم الخصوم المتداولة

التي تستحق خلال سنة مالية مثل حسابات الموردين والكمبيالات قصيرة الأجل تماما مثل قياس وتقييم المدينين وأوراق القبض علي الرغم من إمكانية تطبيق ذلك المفهوم وعزل الفائدة كعنصر مستقل . وعلي الرغم من التوصيات الصادرة بذلك الشأن والتي يتضمنها الرأي رقم (١) الصادر من مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي عام ١٩٧١ بعنوان الفائدة على حسابات القبض والدفع قد والذي قام باستثناء حسابات الدفع الناتجة من صفقات مع الموردين من قياسات القيمة الحالية بشرط أن تكون ناتجة عن عمليات مرتبطة بالشراء وخلال دورة النشاط العادية للمشروع التي لا تتجاوز فترة سنة .

وحيث أن الالتزامات تمثل تضحيات محتملة في المستقبل بسبب تعهدات ناشئة عن صفقات ماضية ، فهي بمثابة مدفوعات مستقبلية ، وبالتالي فأن عدم التأكد يلعب دورا كبيرا في المحاسبة عنها ، ومن هنا توجد عديد من المشكلات المرتبطة بالالتزامات قصيرة الأجل والتي يتعين تناولها عن طريق التفرقة بين الالتزامات محددة القيمة بشكل قاطع وتلك التي تتوقف على نتيجة أعمال المنشأة أو ما تعرف بالالتزامات أو الاحتمالية المشروطة. أما الالتزامات طويلة الأجل فهي تلك الناشئة عن اقتراض الأموال أو العقود الايجارية طويلة الأجل **Long Term Leases** والتي تتضمن الفائدة كعنصر من عناصر العملية المالية ، سواء تم ذكر الفائدة صراحة أم كانت ضمنية ، وفى تلك الحالات يجب أن يتم تقييم الخصوم على أساس القيمة الحالية عن طريق خصم **Discounting** تلك الالتزامات باستخدام سعر الفائدة المناسب ، وبذلك تكون قيمة الالتزامات هي القيمة الحالية للتدفقات المالية المستقبلية الخارجة **Present Value Of Future Resources Outflows** ، هذا إذا كانت قيمة الخصوم محددة القيمة ، ولكن يحدث أحيانا أن تكون الالتزامات غير محددة القيمة مثل الالتزامات مقابل ضمان صيانة بضاعة مباعة للغير ، ففي تلك الحالات يجب إجراء تقدير **Estimation** لتلك

الالتزامات حيث تستخدم تلك التقديرات كتقييم مناسب لأغراض إعداد القوائم المالية .

بالإضافة إلى ما سبق توجد بعض أنواع الالتزامات التي تتشابه إلى حد كبير مع الخصوم إلا أن تحقق تلك الالتزامات قد يكون معلقا على شرط حدوث عمليات معينة في المستقبل ، وهذه لا تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كان هناك ما يشير إلي احتمال حدوث تلك العمليات المعلقة عليها وتحقق تلك الالتزامات أو إمكانية عمل تقدير لمبلغ الالتزام ، وما لم تستوفى هذه الشروط ، فيمكن الاكتفاء بالإفصاح في الملاحظات على القوائم المالية عن تلك الالتزامات[1].

٤/٨ المحاسبة عن الالتزامات المتداولة المحددة القيمة

Liabilities That Are Definite In Amounts

تنشأ الالتزامات قصيرة الأجل المحددة بشكل قاطع عادة من العقود والتي ترتبط بها المنشأة أو نتيجة لاحكام قانونية تحدد وقت ومبلغ الالتزام بدرجة كبيرة من التأكد ، وتتمثل المشكلة المحاسبية لتلك الالتزامات في التأكد من وجود الالتزام ومن تسجيله بطريقة سليمة في السجلات المحاسبية .

بعبارة أخرى تتميز الألتزامات المحددة القيمة بأنها عديدة ومتنوعة ، كما إنها لا تثيراية مشاكل في عملية القياس نظرا لأنها ذات قيمة معلومة على وجه الدقة على سبيل المثال حسابات الدائنين ، وأوراق الدفع والمستحقات الأخرى الناتجة عن أنشطة المشروع كالمصروفات المستحقة (أجور مستحقة، إيجار مستحق) ، كما أن هناك بعض الالتزامات التي تتحقق بمجرد مرور الوقت مثل الإيجار ، والفوائد، ومكافآت ترك الخدمة .

---

[1] د.أمين السيد أحمد لطفى ، نظرية المحاسبة – القياس والأفصاح والتقرير المالى عن الإلتزامات وحقوق الملكية ، الدار الجامعية ٢٠٠٧ ، ص ٤٤٩ – ٥٠٣ .

فتلك الأنواع من الالتزامات التي تندرج في هذه المجموعة يمكن قياسها بصورة دقيقة ، حيث يكون مقدار النقدية المطلوبة لتسوية هذا الالتزام وتاريخ السداد أو التسوية مؤكدين بدرجة معقولة ولا يوجد أي قدر من عدم التأكد فيما يتعلق :

١- بالتحقق من أن هذا التعهد قد وقع بالفعل .

أو ٢- التحقق من قيمة هذا التعهد.

فالمشكلة الأساسية هي التأكد من استحالة إلغاء هذه الالتزامات ، فعلى العكس من الديون طويلة الأجل التي تكون دائما ضخمة في مقدارها كما أنها مؤيدة بمستندات موثقة مثل العقود والمراسلات ، فإن الالتزامات المتداولة يمكن أن تنتج عن توسعات غير مكتوبة في الائتمان أو مستحقات غير مسجلة ، كما أنها قد تكون ضئيلة القيمة ولكن بمجرد نشأة هذه الالتزامات فإن قيمتها تكون قابلة للتحديد .

وعلى الرغم من ذلك قد تحدث مشاكل تتعلق بعرض تلك الخصوم بالميزانية على النحو التالي :

حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل Short Term Notes Payable

يجب أن تظهر أوراق الدفع بالقيمة الحالية في تاريخ إعداد الميزانية عن طريق المحاسبة عن الفوائد سواء أكانت صريحة أم ضمنية (تماما مثل المحاسبة عن أوراق القبض) ، إلا انه من الناحية العملية والتطبيقية فإن أوراق الدفع الناشئة عن العمليات وأنشطة المشروع التجارية (كشراء بضاعة) يمكن أن تظهر بالقيمة الاسمية أو القيمة في تاريخ الاستحقاق ، بمعنى انه يتم التغاضي عن موضوع الفوائد والخصم في حالة أوراق الدفع التجارية **Trade Note Payable** .

إلا انه من ناحية أخري يجب أن يتم تقييم أوراق الدفع الناشئة عن عمليات الاقتراض أو شراء أصول ثابتة على أساس القيمة الحالية حتى يمكن

قياس الخصوم على أساس القيمة المستحقة في تاريخ إعداد الميزانية ، بمعنى انه يجب أن يتم الفصل بين الفوائد مقدما في حالة الاقتراض بموجب كمبيالة .

مثال :

اقترضت إحدى الشركات السياحية مبلغ ١٠٠٠٠ ج من البنك الأهلي سوستيه جنرال بسعر فائدة ١٠% (سعر الخصم) وقد تم إصدار كمبيالة بالمبلغ.

المطلوب :

إجراء المعالجة المحاسبية للعملية المالية السابقة في دفاتر شركة السياحة .

الحل :

يقوم البنك عادة بخصم الكمبيالة ، بمعنى انه يحدد الفائدة المستحقة مقدما عن طريق تحديد مبلغ الفائدة على القرض ، وخصم الفائدة على القرض ، وخصم الفائدة مقدما وإعطاء الباقي نقدا لشركة السياحة المقترضة .

وفى تلك الحالة يتم تحديد قيمة الفائدة بمبلغ ١٠٠٠ ج ، ويتم إجراء القيد التالي في دفاتر شركة السياحة المقترضة .

منه	له	البيان
		من مذكورين
٩٠٠٠		حـ / النقدية
١٠٠٠		حـ / خصم أوراق الدفع
	١٠٠٠٠	إلى حـ / أوراق الدفع

ويتم إظهار رصيد حساب خصم على أوراق الدفع في الفترة مطروحا من قيمة أوراق الدفع عند إعداد الميزانية ، ومن هنا فإن أوراق الدفع ستظهر بقيمتها الحالية في تاريخ الميزانية ، ويلاحظ أن معدل الفائدة الحقيقي يزيد عن

معدل ١٠**%** حيث أن الفائدة تم حسابها مقدما وصافى القرض بمبلغ ٩٠٠٠ ج ، أي الفائدة بمقدار ١٠٠٠ ج قد تم احتسابها على قرض بمبلغ ٩٠٠٠ ج .

بعبارة أخرى فإن حساب خصم أوراق الدفع ما هو إلا الفوائد التي خصمها البنك مقدما ، وهى تعد بمثابة فوائد مدفوعة مقدما من وجهة نظر المقترض (شركة السياحة) ، ومن الناحية المحاسبية يجب استهلاك تلك الفوائد المدفوعة مقدما على فترة القرض على أساس الفترة الزمنية للقرض خلال السندات المالية، بعبارة أخرى يتم تسوية حساب خصم أوراق الدفع عن طريق حساب مصاريف الفوائد على أساس معدل الفائدة الحقيقي على قيمة القرض .

بمعنى أن معدل الفائدة الحقيقي في المثال السابق يساوى ١٠,١١% (١٠٠٠٠/٩٠٠٠) ، حيث يتم حساب احتساب وتسجيل الفائدة في ضوء ذلك على النحو التالي :

منه	له	البيان
××		من حـ / مصاريف الفوائد على القروض
	××	إلى حـ / أوراق الدفع

وفى أحيان أخرى قد تكون أوراق الدفع غير محددة الفوائد بحيث يمكن استخدام سعر الفائدة الجاري بالسوق على عمليات متشابهة .

مثال :

قامت إحدى شركات النقل السياحي بتاريخ ٢٠٠٧/١٠/١ بشراء أتوبيس سياحي مقابل كمبيالة غير متضمنة فوائد لمدة سنة بمبلغ **١٠٠٠٠٠ج .**

المطلوب :

المعالجة المحاسبية للعملية السابقة في دفاتر المشترى (شركة النقل السياحي) بافتراض أن سعر الفوائد الجارية في السوق على الالتزامات المشابهة تبلغ ١٠% .

الحل :

لا يـتم تسـجيل الأتـوبيس السـياحي بمبلـغ **١٠٠٠٠٠ج** ، حيـث أن ذلـك سيؤدى إلـى المغـالاة فـي قيمـة الأصـول والالتزامـات ، حيث قـام المـورد بأخذ الفوائد في حسبانه عند تحديد سعر الأتـوبيس السياحي ، ولا يتعين تضـمين تلك الفوائد بأي حالة من تكلفة الأتوبيس السياحي الذي تم شراؤه .

منه	له	البيان
		من مذكورين
٩٠٩١٠		حـ / المنشآت السياحية (الأتوبيس)
٩٠٩٠		حـ / خصم على أوراق الدفع
	١٠٠٠٠	إلى حـ / أوراق الدفع

حيث تمثل تكلفة المنشآت السياحية القيمـة الحاليـة لمبلغ يدفع بعد سنة بمعدل ١٠% سـنويا ، بعبـارة أخـري فـإن القيمـة الاسـمية للكمبيالـة أو بعبـارة أخـري فـي تـاريخ الاستحقاق مقسومة على (١ + معدل الفائدة) أي أنها تساوى ١٠٠٠٠٠ ÷ ١,١ .

ويتم إظهار أوراق الدفع بالميزانية بالقيمة الاسمية مطروحا منها رصيد خصم أوراق الدفع ، والذي سيستهلك عن طريق تسويته مع الفوائد عن طريق استخدام معدل الفائدة الحقيقي والذي يساوى ١٠% على قيمة القرض في تـاريخ الميزانية وهو مبلغ ٩٠٩١٠ جنيه .

ويـتم إجـراء قيـد التسـوية فـي ٢٠٠٧/١٢/٣١ فـي دفـاتر شـركة النقـل السياحي على النحو التالي :

منه	له	البيان
٢٢٧٢,٥		من حـ / مصاريف الفوائد (٩٠٩١٠ × ٣/١٢ × ١٠/١٠٠)
	٢٢٧٢,٥	إلي حـ / خصم على أوراق الدفع

ويتم عرض أوراق الدفع في الميزانية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ على النحو التالي :

		الالتزامات المتداولة
	١٠٠٠٠٠	أوراق الدفع
	٦٨١٧,٥	(-) خصم أوراق الدفع
٩٣١٨٢,٥		

حسابات الدائنين Account Payable

تعبر حسابات الدائنين عن الموردين أو كل ما يمثل مديونية على منشآت الأعمال لصالح الغير مقابل شراء بضائع أو خدمات مشتراة بالأجل (على الحساب) بشرط أن يكون ذلك الشراء ضمن النشاط الدوري العادي لها ، بعبارة أخرى أن يتم شراء بضائع أو خدمات يتعامل بها المشروع على اعتبار أنها تمثل جزء أساسي من النشاط العادي الدوري ، فتلك الحسابات تنشأ بسبب الفترة الزمنية التي تمر بين استلام الخدمات أو اقتناء ملكية الأصول وسداد مقابلها وهى تتحدد بصفة معتادة في شروط الفترة .

وعادة ما يتم تسجيل عمليات الشراء على الأجل أو حسابات الدائنين بالقيمة الاسمية للالتزام دون الاعتماد على مفهوم القيمة الحالية على اعتبار أن فترة الائتمان (الشراء بالأجل) تعتبر قصيرة نسبيا حيث عادة ما تتراوح ما بين أسبوعين إلي شهرين ، فأغلب النظم المحاسبية تقوم بتسجيل الالتزامات المتعلقة

بمشتريات البضاعة عند استلامها وخاصة عند استلام الفواتير الخاصة بها ، وعادة ما يحدث بعض التأخير في تسجيل البضائع والالتزام المرتبط بها في السجلات وإذا انتقلت ملكية البضائع للمشترى قبل استلام البضائع بالفعل ، فإنه يجب تسجيل الصفقة في وقت انتقال الملكية ، ويجب توجيه الاهتمام للصفات التي تحدث قرب نهاية الفترة المحاسبية وفى بداية الفترة التالية للتأكد من أن تسجيل البضاعة المستلمة (المخزون) يتفق مع الالتزام (حسابات الدائنين) ، وان كل منهما قد تم تسجيله في الفترة الصحيحة، ولا يشكل قياس مقدار حساب الدائنين أية صعوبة لان الفائدة الواردة من حسابات الدائنين يحدد تاريخ الاستحقاق ومقدار النقدية اللازم لتسوية الحساب بدقة ، وقد تكون عملية الحساب الوحدة الضرورية في حساب مقدار الخصم النقدي ، حيث في حالة وجود خصم نقدي على المشتريات عادة ما يتم استبعاد مبلغ ذلك الخصم أو قد يتم تكوين مخصص لذلك الخصم ويطرح من رصيد الدائنين عند إعداد القوائم المالية حتى يتسنى تقييم الالتزامات معبرا عن القيمة النقدية المعادلة **Cash Equivalent** للالتزامات في تاريخ إعداد الميزانية .

مثال :

قام أحد الفنادق بشراء بضائع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على أن تحصل على خصم نقدي بنسبة ٢% .

المطلوب :

تسجيل العملية المالية في تاريخ الشراء ، علما بأن الفندق يتبع طريقة الجرد الدوري للمخزون مع تكوين مخصص لخصم المشتريات .

الحل :

منه	له	البيان
		من مذكورين
٩٨٠٠		حـ / المخزون
٢٠٠		حـ / مخصص خصم على المشتريات
	١٠٠٠٠	إلى حـ / حساب الدائنين
		تسجيل عملية الشراء مع إظهار مخصص الخصم مطروحا من رصيد الدائنين في الميزانية .

منه	له	البيان
١٠٠٠٠		من حـ / حسابات الدائنين
		إلي مذكورين
	٢٠٠	حـ / مخصص خصم على المشتريات
	٩٨٠٠	حـ / النقدية
		السداد خلال مهلة الائتمان

أو

منه	له	البيان
١٠٠٠٠		من حـ / الدائنين
	١٠٠٠٠	إلي حـ / النقدية
		السداد بعد مهلة الائتمان
٢٠٠		من حـ / خصم غير مستفاد به
	٢٠٠	إلي حـ / مخصص خصم على المشتريات
		أقفال حساب مخصص الخصم على المشتريات بتحويله إلي حساب مصروفات.

وبصفة عامة يتعين مراعاة العمليات التي تتم قرب نهاية السنة المالية وفى أوائل سنة مالية جديدة للتأكد من تجانس عملية استلام قيمة البضائع موضع

الالتزام مع تسجيل قيمة تلك الالتزامات في السجلات المحاسبية ، حيث قد تتسلم الشركة البضاعة قرب نهاية السنة المالية دون أن تصل الفاتورة الخاصة بها ، وفى تلك الحالة يتم إدراج البضائع ضمن قوائم الجرد الخاصة ببضاعة أخر المدة دون أن يتم إثبات الالتزام المرتبط بها ، و يؤدى ذلك إلي وجود خطأ في القوائم المالية بلا شك .

إعادة تمويل الالتزامات قصيرة الأجل Refinancing Of Short - Term Obligations

في ظل توافر شروط يتم تبويب القروض قصيرة الأجل إلي قروض طويلة الأجل على النحو التالي :

(a) وجود اتفاق فعلى وحقيقي بين الشركة والغير على أن يكون ذلك غير قابل للإلغاء.

(b) عدم وجود أي مخالفة حدثت لأي بند من بنود الاتفاق قبل نشر القوائم المالية .

(c) أن تكون الجهة الممولة لإعادة جدولة الدين قادرة على الوفاء بالاتفاق .

ويشير الهدف من إعادة التمويل على أساس طويل الأجل أن الشركة تنوى تجديد التعهد قصير الأجل ، ومن ثم لم يستلزم الأمر استخدام رأس المال العامل خلال السنة المالية التالية أو دورة التشغيل أيهما أطول ، ويمكن إثبات القدرة على التجديد بإحدى الطرق التالية :

(a) التجديد الفعلي للتعهد قصير الأجل عن طريق إصدار تعهد طويل الأجل أو اسهم ملكية بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل الانتهاء من إعداد ونشرها .

(b) الدخول في اتفاق تجديد أو إعادة تمويل يسمح للمنشأة بإعادة تمويل الدين على أساس طويل الأجل وبشروط يمكن تحديدها بوضوح .

ويتعين الإفصاح عن الديون قصيرة الأجل التي تم إعادة جدولتها إلي قروض طويلة الأجل في القوائم المالية ، ويتضمن ذلك الآتي :

(a) وصف عام للأنفاق الفعلي لإعادة جدولة تلك الديون .

(b) شروط الاتفاقية الجديدة أو المزمع الموافقة عليها .

(c) شروط أية اسهم حق الملكية تصدرها الشركة أو تلتزم بإصدارها .

وعند توقع إجراء عملية إعادة التمويل على أساس طويل الأجل عن طريق إصدار اسهم حق ملكية فإنه ليس من المناسب إدراج التعهد قصير الأجل ضمن حقوق الملكية ، حيث أن هذا التعهد يمثل التزام وليس حق ملكية في تاريخ الميزانية.

ويمكن إصدار التعهدات قصيرة الأجل التي يتوقع إعادة تمويلها تحت مسميات مستقلة عن كل من الالتزامات المتداولة والديون طويلة الأجل مثل الديون المؤقتة أو ديون قصيرة الأجل يتوقع إعادة تمويلها أو ديون متوسطة .

القروض قصيرة الأجل والأقساط الجارية الاستحقاق من القروض طويلة الأجل

Short Term Loans and Current Maturities of Long Term Obligations

تتضمن القروض قصيرة الأجل السندات والأذون بالإضافة إلي جزء من القروض طويلة الأجل يستحق خلال السنة التالية ، حيث يتم تصنيف الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال سنة مالية ضمن الالتزامات المتداولة ، وتتسم تلك الأقساط بأنها محددة القيمة إلا إذا كان عملية السداد ستتم باستخدام أموال مبوبة ضمن الأصول طويلة الأجل ، حيث لا يتم تصنيف تلك الأقساط في تلك الحالة كالتزامات متداولة وبدلا من ذلك سيتم تضمينها في القروض طويلة الأجل ، على أن يتم الإفصاح عن ذلك في الملاحظات المتممة للقوائم المالية ، بعبارة أخرى فإن تبويب تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة يتوقف على شرط كيفية السداد وهل يتطلب ذلك استخداما للأصول المتداولة أم للأصول طويلة الأجل .

وبعبـارة أخـرى يتعين التأكيد علـى أن المستحقات الجاريـة مـن الـديون طويلـة الأجل لا يجب ادراجها ضمن الالتزامات المتداولة اذا كانت :

a- سـيتم تسـويتها باسـتخدام اصـول مجمعـة لهـذا الغـرض ولـم تظهـر كأصول متداولة.

b- سيتم اعادة تمويلها او تسويتها من المتحصلات الناتجة عن اصدار دين جديد .

c- سيتم تحويلها الى اسهم رأس مال .

ففى مثل تلك الحالات لا يحدث استخدام لأصول متداولـة أو خلق لالتزامات متداولة أخرى ، ومن ثم يكون تبويبها كالتزامات متداولـة غير صحيح . ويجب الافصـاح عـن خطـة تصـفية هـذا الـدين سـواء بـين اقـواس او ضـمن ملاحظـات القوائم المالية ، ومع ذلك فإن الالتزام المستحق السداد عند طلب الدائن او الـذى سيكون تحت الطلب خلال سنة (او دورة تشغيل ايهما اطول) يجب تبويبه كالتزام متداول .

ويحدث ذلك عند انتهاك المدين لاحد بنود اتفاقية الدين على سبيل المثال فإن اغلب اتفاقيات الديون تستلزم الحفاظ على مستوى معين لمستوى الـديون علـى حقوق الملكية او على حد أدنـى معين لرأس المال العامل ، فعند مخالفة المدين لاحد تلك البنود يلزم تصنيف الدين كالتزام متداول حيث يتوقع بصورة كبيرة استخدام رأس المال الحالى فى سداد قيمة الدين ، ولا يمكن الاستمرار فى تصنيف الدين كالتزام غير متداول الا اذا امكن توضيح انه من المحتمل بدرجة عالية ان هذا الانتهاك سيتم تلافيه خلال المهلة المحددة فى العقد .

توزيعات الارباح المستحقة Dividends Payable

تمثل توزيعات الأرباح النقدية مستحقة السداد التزام على الشركة لمساهميها نتيجة للاعلان عن توزيعات ، ففي تاريخ الإعلان تتحمل الشركة التزام يجعل

المساهمين فى موقف الدائنين للشركة بقيمة التوزيعات المعلنة ، ولان التوزيعات النقدية تسدد عادة خلال فترة زمنية من تاريخ الاعلان (٣ شهور) فإنها تصنف كالتزامات متداولة .

وتمثل توزيعات الارباح النقدية المعلنة التزامات محددة القيمة والتي عادة ما يتم الوفاء بها خلال فترة قصيرة على اساس المدة بين تاريخ الاعلان عن توزيع الارباح وتاريخ السداد ، ومن ثم فإن تلك التوزيعات يتم تبويبها ضمن الالتزامات المتداولة الا اذا كان هناك ما يشير ان السداد الفعلى لن يحدث إلا بعد سنة مالية او دورة نشاط ايهما اطول ، وفى تلك الحالة يتم تصنيفها ضمن الالتزامات طويلة الاجل .

ولا يعترف بالتوزيعات المتجمعة وغير المعلنة للاسهم الممتازة المجمعة للارباح كالتزام لانها لا تمثل تعهد على الشركة الى ان يتخذ مجلس ادارة الشركة موقف رسمى يصرح بتوزيع ارباح عليها ، ومع ذلك فإن مقدار التوزيعات المتجمعة وغير المسددة يجب الافصاح عنه فى ملاحظة او اظهارة بين اقواس فى الجزء الخاص برأس مال الأسهم .

وتجدر الإشارة إلي أن توزيعات الأرباح في صورة اسهم إضافية للمساهم **Stock Dividends** لن تتطلب الوفاء بها استخداما للأصول مثل التوزيعات النقدية، حيث يتم توزيع عدد إضافي من الأسهم بنسبة ما يمتلكه كل مساهم من اسهم ، ومن ثم فإن تلك التوزيعات ماهى إلا زيادة في عدد الأسهم مع ثبات ملكية المساهم النسبية بالشركة ، وعلى ذلك فإنها لا تمثل التزاما وإنما تعتبر أحد عناصر حقوق ملكية المساهمين ، ويتم التقرير عن تلك التوزيعات في شكل اسهم لم تصدر بعد في جزء حقوق الملكية لأنها تمثل أرباح محتجزة في طريقها للتحول إلي رأس مال مدفوع .

Prepayments and Deposits by Customers مدفوعات مقدمة أو ودائع من العملاء

قد يقوم العملاء بسداد مبالغ مقدمة على حساب شراء بضائع أو الحصول على خدمة (العربون أو مقدم الثمن) قبل أن يتم تسليم تلك البضائع أو إيراد تلك الخدمات ، ولا شك أن مقدم الثمن أو الدفع المقدم يخلق التزاما على الشركة يترتب عليه ضرورة قيامها بتسليم تلك البضائع و إيراد تلك الخدمات في المستقبل، ويتم تسجيل تلك المبالغ كإيرادات غير مكتسبة أو كدفعات مقدمة من العملاء وبعد تسليم البضاعة أو القيام بالخدمات تتحول تلك الدفعات إلى إيرادات مكتسبة أو حسابات المدينين على النحو التالي :

منه	له	البيان
××		من حـ / النقدية
	××	إلي حـ / مقدمات عن العملاء (إيرادات غير مكتسبة)
××		من حـ / مقدمات من العملاء (ايراد مكتسبة)
	××	الى حـ / ايرادات المبيعات

ومن ناحية أخرى قد يقوم العملاء بسداد مبالغ كتأمين لدى الشركة ، وتلك المبالغ ليست ايراد للشركة وانما هى فى ذمتها للغير ، ومن ثم فهى تمثل التزامات عليها ويتم تسجيلها عند تحصيلها على النحو التالى :

منه	له	البيان
××		من حـ / النقدية
	××	إلى حـ / التزامات مقابل تأمين من العملاء

ويتوقف تصنيف تلك المبالغ المحصلة مقدما من العملاء اوالتأمينات المحصلة من العملاء على توقيت بيع السلعة (او اداء الخدمة او رد ما لدى العملاء) حيث اذا

كـان التـاريخ المتوقـع خـلال السـنة التاليـة فأنـه يـتم تصـنيف تلـك المبـالغ او التأمينـات ضمن الالتزامـات المتداولـة ، فـى حين اذا كـان التـاريخ خـلال فتـرة تتعدى السنة يتم تبويب تلك المبالغ على انها التزامات طويلة الاجل.

الالتزامات المستحقة Accrued Liabilities

يترتب على إجراء التسويات الجردية في نهايـة السـنة الماليـة خلـق التزامـات عديدة مقابل المصروفات التى تخص السنة المالية الا انها لم تدفع بعد ، وكأمثلـة علـى ذلك الاجور المستحقة ، والايجار المستحق ، وعـادة مـا يـتم تصـنيف تلـك الالتزامـات في بند واحد وتدرج ضمن الالتزامات المتداولة على اعتبار انه سيتم الوفاء بها خـلال فترة قصيرة نسبيا .

حيـث عـادة مـا تـدفع الأجـور والمرتبـات بعـد اداء الخـدمات المتعلقـة بهـا . وبالتالى فإن رصيد الاجور الظاهر ضمن الالتزامـات يمثـل الاجـور المسـتحقة بالسـنة المالية التى لم تدفع بعد الا ان ذلـك الحسـاب يقفـل بمجـرد سدادها للعـاملين فـى اقـرب وقت تالى لنهايـة السـنة الماليـة ، امـا الحسـابات الدائنـة الاخـرى مثـل اقسـاط التأمينـات الاجتماعية والادخـار المسـتحق عـن تلـك المرتبـات وكـذا الضـرائب المختلفـة المتعلقـة بتلك الاجـور فإنهـا تعبـر عـن الالتزامـات قصـيرة الاجـل حيـث تقـوم الشـركة بسدادها خلال الايام الاولى للشهر التالى للشهر الذى يتم فيه التحصيل .

كذلك توجد عديد من الالتزامات الاخرى قصـيرة الاجل مثـل عـوائـد المبـانـى الامـلاك المبنيـة والتـى يقـع عبئهـا علـى المالـك او التـاجر فـى حالـة انتفاعـة بـالعين المملوكـة ، ويـتم اثبـات تلـك الالتزامـات كمقدم حتـى يتم سدادها ، أمـا حسـاب عـوائـد المبانى فإنها تسجل كمصروف فى السنة المستحقة عنها .

الضرائب المستحقة Taxes Payable

تتنوع الضرائب المستحقة على الشركة سواء أكانت ضرائب مباشرة مستحقة (ضريبة الدخل المستحقة) ، أو ضرائب غير مباشرة غير مستحقة (ضريبة المبيعات المستحقة او ضريبة المرتبات المستحقة) ، أو الضرائب العقارية المستحقة .

ضريبة المبيعات المستحقة Sales Taxes Payable

عادة ما يتم اظهار التزام بقيمة ضرائب المبيعات المحصلة من العملاء والتى لم تورد للجهة الحكومية بعد ، حيث ان حساب ضرائب المبيعات المستحقة يجب ان يعكس التزام الشركة عن ضرائب المبيعات المستحقة للحكومة .

فعند تقديم احد الفنادق خدمات اقامة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لاحدى الشركات السياحية ، فإن قيمة الخدمة السياحية تخضع لضريبة المبيعات بنسبة ١٠% ، ويتم اجراء القيد التالى :

منه	له	البيان
٢٤٦٤٠		من حـ / النقدية او حساب المدينين
		إلى مذكورين
	٢٠٠٠٠	حـ / الإيرادات
	٢٢٤٠	حـ/ ضرائب مبيعات مستحقة
	٢٤٠٠	حـ / حسابات دائنة اخرى (مقابل الخدمة ١٢%)

الضرائب العقارية المستحقة Property Taxes Payable

تعتبر الضرائب العقارية مصدر اساس للموارد في الوحدات المحلية الحكومية، حيث تفرض اساسا على قيمة العقارات والممتلكات الشخصية حيث يتم ربط الضريبة اساسا على ملاك العقار ، وتثار عديد من التساؤلات المحاسبة ذات الصلة هى :

- توقيت تسجيل ملاك العقارات الالتزام .
- تحديد الفترة المحاسبية التى تحمل التكلفة عليها .

ويعتبر الاساس المحاسبى الاكثر قبولا فى اثبات الضريبة العقارية شهريا فى دفاتر دافع الضريبة على مدى الفترة المالية التى يتم خلالها ربط الضريبة عن طريق مصلحة الضرائب العقارية ، حيث أن تحميل الضريبة على فترة تالية لربطها وجبايتها يؤدى الى ربط مصروف الضريبة بالفترة التى تستخدم فيها الجهة الحكومية فى تقديم منافع لمالك العقار .

وحيث انه توجد بعض الظروف الخاصة التى تستدعى استخدام فترات استحقاق مختلفة للضريبة ، فقد اقرت المهنة فكرة ان الثبات في التطبيق من سنة لاخرى هو الاعتبار الاهم فى تلك القضية ، وان انتفاء اى من الفترات المذكورة هو أمر يخضع للحكم الشخصى .

ضريبة الدخل المستحقة Income Tax Payable

لاشك ان مقدار ضريبة الدخل يختلف نسبيا مع مقدار الدخل السنوى ، وقد يتم النظر الى مقدار الضريبة على الدخل السنوى على انه تقدير لان حسابات الدخل ومن ثم الضريبة لا تخضع لفحص واعتماد مصلحة الضرائب، ويعتبر تفسير وتطبيق القواعد الضريبية المختلفة محل جدل دائم ، وباستخدام افضل المعلومات يجب ان تقوم الشركة بأعداد إقرار ضريبة دخل وحساب ضريبة الدخل المستحقة

الناتجة عن عمليات الفترة الحالية ، ويجب تصنيف مقدار الضريبة المستحق على دخل الشركة كما هى محسوبة بالاقرار كالتزام متداول .

وإذا تم في سنة تالية فرض ضريبة اضافية على دخل سنة سابقة ، فإنه يجب اضافتها للجانب الدائن من حساب ضريبة الدخل المستحقة ، مع تحميل الدين المتعلقة بها على قائمة الدخل .

وقد تزايدت الاختلافات بين الدخل الخاضع للضريبة فى ظل قوانين الضرائب والدخل المحاسبى فى ظل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى السنوات الأخيرة، وبسبب ذلك فإن مقدار ضريبة الدخل المستحقة للحكومة من سنة معينة قد تختلف بصورة جوهرية عن مصروف ضريبة الدخل المقرر عنه في القوائم المالية .

الالتزامات ذات الصلة بالعاملين Employees - Related Liabilities

عادة ما يتم التقرير عن المبالغ المستحقة للعاملين نظير المرتبات والأجور في نهاية الفترة المحاسبية كالتزامات متداولة ، على سبيل المثال الاستقطاعات من المرتبات ، المنافع التالية للتقاعد ، الإجازات المدفوعة الآجر ، مكافآت وحوافز العاملين ، وتعتبر الاستقطاعات من المرتبات من الالتزامات المحددة القيمة .

ولعل ابرز بنود الاستقطاعات شيوعا هى ضرائب المرتبات اواقساط التأمينات الاجتماعية ، اشتراكات النقابات ، وفى حالة عدم توريد تلك المبالغ المستقطعة للجهات المختصة فى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يجب الاعتراف بها كالتزامات متداولة .

٥/٨ الألتزامات المتداولة غير محددة القيمة Current Liabilities Indefinite In Amount

توجد عديد من الالتزامات المتداولة التي تتسم بأنها حقيقية وفعلية ، إلا أن قيمتها تكون غير محددة بمبلغ معلوم ولا سيما إذا كانت معلقة على شروط معينة

أو إذا كـان تحديـدها يتوقـف علـى نتيجـة أعمـال المشـروع ، ومـن أمثلـة ذلـك الالتزامـات الضـرائب المستحقة علـى الـدخل ، حيـث أن تلـك الضـرائب لا يمكـن تحديد قيمتهـا بدقـة إلا بعـد قيـاس صـافى الـدخل الخاضـع للضـريبة الأمـر الـذي قـد يتطلب تقدير معين وخاصة في حالة إعداد تقارير مالية دوريـة (كـل ربـع سـنة) ، حيث يتم فرض الضريبة عادة على الأرباح السنوية ولا يتم قياسـها بدقـة نسـبيا إلا فــي نهايــة الفتــرة الماليــة ، ويــتم تصــنيف مبلــغ الضــرائب المســتحقة عــادة فــي الالتزامات المتداولة على أساس أن سدادها يقع خلال السنة المالية .

وعادة ما يتم تحديد الالتزام الضريبى المستحق علـى شـركات المسـاهمة فـى نهايـة السـنة عـادة بتعـديل الـدخل او الـربح المحاسـبى وفقـا لاحكـام قـانون الضــرائب ولائحتــه ، حيــث يــتم اثبــات ذلــك الالتــزام الضــريبى يجعــل حســاب الضرائب على الدخل مدينا (تظهر فى قائمة الدخل) وحساب الضرائب المستحقة او مخصص الضرائب دائنا بقيمـة الالتزام (تظهـر ضـمن الالتزامـات فـى قائمـة المركـز المـالي) ، وفيمـا يلـي أمثلـة علـي تلـك الالتزامـات المتداولـة التـى تتسـم بأنـه غيـر محددة القيمة :

١ – المنافع التالية للتقاعد

من القضايا المعقدة المثارة للجدل في الوقت الحالي موضع المحاسبة والتقرير عـن مـدفوعات المنـافع التاليـة للتقاعـد حيـث تـرتبط المعـايير المحاسـبية ذات الصـلة بنوعين رئيسيين هما المعاشات والرعاية الصحية ومنافع التـأمين علـى الحيـاة التاليـة للتقاعد .

A) المعاشات Pensions

تعـد خطـة المعاشـات ترتيبـا يقـدم صـاحب العمـل بمقتضـاه منـافع أو مـدفوعات للعـاملين ، وتعتمـد المحاسـبة عـن المعاشـات علـى أسـاس الاسـتحقاق الـذي يتطلـب قيـاس مقـدار التعهـد بتقـديم منـافع فـي المسـتقبل ، واثبـات اسـتحقاق

تكلفة المعاش خلال سنوات خدمة العامل بالشركة في الميزانية ، ونتيجة لذلك يحتمل ظهور التزام عن المعاشات في الميزانية في نهاية الفترة بسبب عدم قيام الشركة بتمويل قيمة تلك الالتزامات بالكامل ، وإذا كان هناك جزء من هذا الالتزام مستحق في الفترة المحاسبية التالية يتعين أن يتم تبويبه وتصنيفه كالتزامات متداولة .

B) الرعاية الصحية والمنافع التالية للتقاعد

بموجب إيضاح معيار مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** تلزم كل الشركات بتسجيل مصروف جارى في كل عام مقابل جزء من التكلفة المتوقعة للرعاية الصحية التالية للتقاعد وغيرها من المنافع لكل عامل بغض النظر عن عمرة أو طول مدة خدمته .

وقد اسفر تطبيق ذلك المعيار عن خلاف وجدال واسع بسبب أثره على الدخل، وعدم خصم ذلك المصروف من وجهة النظر الضريبي على النقيض من العبء الخاص بالمعاشات ، ونتيجة لذلك اتجه كثير من الشركات لتخفيض مقدار تلك المنافع او الغائها .

٢- الاجازات مدفوعة الاجر

اقر مجلس معايير المحاسبة المالية إيضاح المعيار رقم (٤٣) بعنوان المحاسبة عن فترات التغيب مدفوعة الأجر ، والذي بمقتضاه يتم تسجيل استحقاق التزام عن التكلفة الخاصة بتعويض فترات تغيب العمال فى المستقبل عند تحقق الشروط التالية :

(a) استناد تعهد المنشأة بحقوق العاملين فى الحصول على تعويض عن فترات التغيب المستقبلة الى الخدمات التى قدمها هؤلاء العاملين فعلا .

(b) ارتباط الالتزام بالحقوق التى اكتسبها العاملين او تجمعت لهم .

(c) أن يكون سداد ذلك التعويض او المقابل محتملا .

(d) أن يكون من الممكن تقدير قيمة ذلك المقابل بصورة معقولة .

وفى حالة عدم إثبات استحقاق الالتزام بسبب عدم استيفاء الشرط الأخير مع تحقق الشروط الثلاثة الأولي (a ، b ، c) يتعين الإفصاح عن ذلك ، وعادة ما توجد الحقوق المكتسبة عندما تتعهد الشركة بسداد مدفوعات لأحد العاملين حتى لو انتهت علاقته بالشركة ، فالحقوق المكتسبة ليست مشروطة باستمرار العاملين في الخدمة في المستقبل ، أما الحقوق المتجمعة فهي تلك التي يمكن ترحيلها إلى فترات مستقبلة إذا لم تستخدم في الفترة التي اكتسبت خلالها .

ويجب الاعتراف بمصروف الاجازات المدفوعة والالتزام المقابل له فى السنة التى يكتسب فيها العاملون هذه الاجازات ، فعلى سبيل المثال اذا حصل عاملين جدد علي الحقوق إجازة أسبوعين مدفوعة الأجر في بداية السنة الثانية لعملهم بالشركة ، فإن مقابل تلك الاجازة يعتبر مكتسبا خلال السنة الاولى لعملهم.

اتفاقيات المكافآت والحوافز

تقوم العديد من منشآت الأعمال بتقديم مكافآت تشجيعية او حوافز لبعض او كافة العاملين بها علاوة على مرتباتهم او اجورهم الدورية المنتظمة ، وعادة ما يستند تحديد تلك المكافآت او الحوافز على الربح او الدخل السنوى للشركة ، حيث قد يعتبر تحديد كثير منها على اساس نسبة مئوية من صافى الدخل وهى تعتبر من بنود الالتزامات المتداولة حيث تتوقف قيمتها على نتائج النشاط ، على اعتبار ان قيمة ذلك الالتزام لا يمكن تحديده الا بعد قياس نتيجة النشاط بالفعل .

وحيث أن مقدار المكافأة يمثل مصروف للمنشآة يلزم طرحه عند تحديد صافى دخل العام ، فإن مشكلة حساب مقدار المكافآة الذى يستند الى صافى الدخل تصبح اكثر صعوبة وتعقيدا ، فهناك مشكلة واضحة فى قياس تلك المكافآة تتمثل فى تعدد الاسس التى بناء عليها يتم حساب تلك المكافآة على النحو التالى :

A) حساب المكافأة على أساس الدخل قبل المكافآة وقبل الضريبة

ويتم قياس المكافآة وفقا لذلك البديل على اساس المعادلة التالية :

قيمة المكافآة = معدل المكافآة × الدخل

B) حساب المكافآة على اساس الدخل بعد المكافآة وقبل الضريبة

يتم قياس قيمة المكافآة وفقا لتلك الطريقة على النحو التالى :

قيمة المكافآة = معدل المكافآة (الدخل – قيمة المكافآة) .

C) حساب المكافآة على اساس الدخل قبل المكافآة وبعد الضرائب

يتم قياس قيمة المكافآة طبقا للمعادلة التالية :

قيمة المكافآة = معدل المكافآة (الدخل – مبلغ الضريبة) .

D) حساب المكافآة على اساس الدخل بعد المكافآة وبعد الضريبة

قيمة المكافآة = معدل المكافآة (مبلغ المكافآة – مبلغ الضريبة) .

وتجدر الاشارة الى انه لاغراض قياس مبلغ الضريبة يتعين ان يكون معدل الضريبة معلوما ، وفى ضوء ذلك يتم قياس مبلغ الضريبة تطبيقا للمعادلة التالية :

مبلغ الضريبة = معدل الضريبة (الدخل – مبلغ المكافآة) .

مثال :

بلغ الربح قبل المكافآة والضرائب ١٥٠٠٠٠٠ جنيه ، كما تمثل معدل المكافآة ٣% .

المطلوب :

حساب مبلغ المكافأة .

الحل :

غنى عن القول يمكن تحديد مبلغ المكافآة فى ظل البديلين الاول والثانى بسهولة ويسر على اساس ان هناك مجهول واحد فقط هو مبلغ المكافآة والذى يمكن قياسه بسهولة عن طريق التعويض عن رقم الدخل ومعدل المكافآة ، وتطبيقا لذلك يتم حساب مبلغ المكافآة على النحو التالى :

(ك) مبلغ المكافآة = معدل المكافآة (الدخل – المكافآة)

= ٣% (١٥٠٠٠٠٠ – المكافآة (ك)

= ٤٥٠٠٠ – ٠,٠٣ ك

١,٠٣ ك = ٤٥٠٠٠

ك =٢٢٥ = ٤٣٦٨٩ ج

ويعتبر كل من البديلين الثالث والرابع اكثر تعقيدا وصعوبة ، حيث ان كل منهما يتضمن مجهولين هما المكافآة والضريبة الا انه يمكن حل ذلك عن طريق التعويض بمعادلة احتساب الضريبة .

مثال :

بلغ الدخل والضريبة ١٥٠٠٠٠٠ج ، معدل المكافآة ٣% ، يتم حساب المكافأة على أساس صافى الدخل بعد المكافأة والضريبة ، ويبلغ معدل الضريبة ٤٠ % .

المطلوب :

حساب قيمة المكافآة .

الحل :

مبلغ المكافآة = معدل المكافآة (الدخل – المكافآة – الضريبة) .

مبلغ الضريبة = معدل الضريبة (الدخل – المكافآة) .

وبالتعويض بالمعادلة الثانية فى المعادلة الاولى يتم الحصول على ما يلى:

المكافآة = معدل المكافآة [الدخل – المكافآة – معدل الضريبة (الدخل – المكافآة)]

= معدل المكافآة [الدخل – المكافآة – (معدل الضريبة × الدخل)

+ (معدل الضريبة × المكافآة)]

= ٠,٠٣ [١٥٠٠٠٠٠ – المكافآة – ٠,٥٠ (١٥٠٠٠٠٠)

+ (٠,٥٠ × المكافآة)]

= ٤٥٠٠٠ – (٠,٠٣ × المكافآة) – (٠,١٥ × ١٥٠٠٠٠٠)

+ (٠,١٥ × المكافآة)

= ٤٥٠٠٠ – (٠,٠٣ × المكافآة) – ٢٢٥٠٠ - (٠,١٥ × المكافآة)

= ٢٢٥٠٠ – (٠,٠٤٥ × المكافآة) =

١٠٤٥ × المكافأة = ٢٢٥٠٠

المكافأة = ٢٢٥٠٠ / ١,٠٤٥ = ٢١٥٣١ ج

وغنى عن البيان فإنه اى كان البديل المستخدم لقياس مبلغ المكافأة ، يتعين في نهاية العام تسجيل تلك المكافآة المستحقة على اساس جعلها مدينة بقيمتها كمصروف ، وجعلها دائنة بالمكافآت المستحقة كالتزام متداول .

٦/٨ الالتزامات المتداولة الطارئة Contingent Liabilities

يشير مصطلح الالتزامات المحتملة إلى الالتزامات التي يحيط وجودها او حدوثها او تحديد مبلغها او توقيت الوفاء بها عنصر عدم التأكد باعتبار ان تلك الجوانب تتوقف على احداث مستقبلية .

فتلك الالتزامات تنشأ على ظروف طارئه ، والتى تعرف بأنها كل ظرف او حالة لا تتاكد نتيجتها النهائية من ربح او خسارة الا عند وقوع او عدم وقوع واحد او اكثر من الاحداث غير المؤكدة فى المستقبل .

وبذلك فإن الالتزامات الاحتمالية تمثل تعهدات تستند إلى حدوث واحدة أو اكثر من الأحداث في المستقبل للتأكيد علي القيمة المستحقة أو الطرف المستحق لها أو تاريخ الاستحقاق أو للتأكيد علي وجود الالتزام ذاته ، بمعنى أن تحديد واحد أو اكثر من هذه العوامل يستند إلي شرط **Contingency** .

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في دراسته رقم (٥) ، بعنوان المحاسبة من الأحداث الاحتمالية أو الشرطية **Contingencies** على أنها تلك العناصر الاحتمالية أو الشرطية التي تنشأ في حالة وجود موقف أو حالة أو مجموعة من الظروف التي يصاحبها عدم التأكد حول إمكانية تحقق مكاسب أو خسائر محتملة (مشروطة) ، وان عدم التأكد لن يزول إلا بعد وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية يتضح بعدها الموقف وتأثيراته على الربح أو الخسارة ، والأصول ، والالتزامات ، ويعرف الالتزام الذي يثبت استحقاقه نتيجة للخسارة المشروطة بالالتزام المحتمل **Contingent Liability** .

من هنا يمكن القول بوجود ثلاثة عناصر تمثل مقومات وخصائص المتغيرات المحتملة او الشرطية على النحو التالى :

a- حالات او ظروف قائمة فعلا او حالية .
b- وجود عدم التأكد محيط بنتائج تلك الحالات او الظروف .
c- زوال عنصر عدم التأكد سيكون في المستقبل .

وكمثال شائع عن تلك الالتزامات هو آثار الدعاوى القضائية على عناصر القوائم المالية ، فليس معلوما مقدما نتائج تلك الدعاوى ، كما أنه ليس

معلوما مقدما المبالغ أو القيم النهائية لنتائجها ، ومن هنا يتم إدراج آثار تلك المشكلة ضمن القيم المحتملة **Contingent** أو الخسائر المحتملة **Loss Contingencies** .

ويشار إلي الخسائر المحتملة بأنها تلك التى تنشأ فى حالة وجود موقف او حالة معينة يصاحبها عنصر عدم التأكد الذى يترتب على زوالة عند تحقق احداث مستقبلية حدوث تخفيض فى قيمة احد الاصول او تحقق التزامات محددة ، بعبارة أخرى يتوقف حدوث الخسائر المحتملة على وجود شرط وقوع احداث مستقبلية ينتج عنها نقص فى الاصول او زيادة فى الالتزامات .

وبصفة عامة توجد ثلاث مستويات للعناصر المحتملة أو الشرطية بحيث تتراوح الخسارة المحتملة (المشروطة) بين احتمال وقوع حدث أو اكثر في المستقبل ليؤكد التحمل بالالتزام من حالة الاحتمال المرجح **Probable** إلي حالة الاحتمال البعيد **Remote** ، وقد استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية ثلاثة مصطلحات في تحديد ثلاث أبعاد داخل ذلك المدى على النحو التالي :

A) العناصر المحتملة Probable

وهى عناصر ستحدث غالبا فى المستقبل ، فتلك الاحداث المستقبلية من المرجح حدوثها **Likely To Occure** ، بمعنى انه محتمل وقوع الحدث او الاحداث فى المستقبل بصورة كبيرة .

B) العناصر الممكن حدوثها Reasonably Possible

وهى العناصر التى ستحدث بنسبة تقل عن الاحتمال المرجح وتزيد عن الاحتمال الضئيل جدا ، ففرض وقوع الحدث لمستقبلى اكبر من الاحتمال البعيد الا انه اقل من المحتمل ، ويعنى ذلك ان فرض وقوع الحدث او الاحداث فى المستقبل اكثر من مستبعدة ولكن اقل من محتملة بصورة كبيرة .

C) العناصر ذات الاحتمال الضئيل جدا Remote Possibility

وهى عناصر يتسم وقوعها بنسبة ذات احتمال ضئيل للغاية ، حيث ان فرض ان الحدث المستقبل سيحدث ويعتبر طفيف ، ويعنى ذلك ان احتمال وقوع الحدث او الاحداث فى المستقبل ضئيلا .

ويتم تصنيف الخسارة المحتملة إلي أي نوع من تلك الأنواع السابقة ، ويعتمد المحاسب على حكمه المهني لتقدير احتمالات حدوث الخسائر المحتملة والتي تعكس درجات متباينة من احتمالات الوقوع التي تتفاوت من حالة التأكد الكامل بوقوع الخسارة إلى حالة التأكد الكامل بعدم وقوع الخسارة ، وتتوقف المعالجة المحاسبية للخسائر الاحتمالية على درجة احتمال وقوع الأحداث المستقبلية ، وفيما يلي بعض الأمثلة على الخسائر المشروطة والمعالجة المحاسبية لها التى يوضحها جدول ١/٨ .

عموما تعتبر الإجراءات المحاسبة المتعلقة بالبنود المشروطة حديثة نسبيا وغير مستقرة ، ويعبر المحاسبون الممارسون عن اهتمامهم بالتنوع الذي يوجد حاليا في تفسير مصطلحات الاحتمال المرجح والاحتمال المعقول والاحتمال البعيد، وتعتمد الممارسة الحالية بصورة كبيرة على اللغة المستخدمة في ردود المحامين والمستشارين القانونيين – وهى لغة متحيزة بالضرورة ودفاعية اكثر منها تنبؤية ، وتبعا لذلك فإن عمليات إثبات الاستحقاق والإفصاح عن الالتزامات المشروطة تتنوع بصورة ملحوظة في الممارسة العملية . ويمكن إبراز المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة عن طريق عدد من الأمثلة على النحو التالي:

جدول رقم (٨ /١)
أمثلة على الالتزامات والخسائر المشروطة ومعالجتها المحاسبية

الخسائر الناتجة بسبب	يثبت استحقاقها عادة	لا يتم اثبات استحقاقها	يمكن اثبات استحقاقها [1]
١- امكانية تحصيل حسابات القبض .	×		
٢- التعهدات المتعلقة بضمان المنتج وعيوب الانتاج .	×		
٣- الجوائز المقدمة للعملاء .	×		
٤- خطر خسارة او تلف ممتلكات الشركة بالحريق او الحوادث الاخرى .		×	
٥- مخاطر الاعمال العامة او غير المحددة .		×	
٦- خطر الخسائر التي تتحملها شركات التأمين وإعادة التأمين.		×	
٧- التهديد بنزع ملكية الاصول			×
٨- وجود منازعة قضائية او التهديد بها .			×
٩- وجود مطالبات حالية او محتملة على الشركة .[٢]			×
١٠- ضمانات لقروض خاصة بأطراف اخرى .			×
١١- تعهدات البنوك التجارية مقابل خطابات الضمان السارية .			×
١٢- اتفاقات اعادة شراء حسابات القبض (او الاصل المقابل لها) المباعة .			×

A) الخسائر المحتملة الواجبة الاستحقاق

Loss Contingence That Should be Accrued

يـتم تسـجيل الخسـائر المحتملـة واجبـة الاسـتحقاق والتسـجيل والتـى يمكـن تقديرها فى ظل توافر شرطين اساسين :

١- وجود معلومات قبل نشر القوائم المالية تفيد انـه من المحتمل وقوع أحداث سيترتب عليها تحقيق تلك الخسائر إلى وقوع نقصانا في أحد الأصـول أو تحقق التزاما في تاريخ أن هذه القوائم .

[1] يجب اثبات استحقاقها عند استيفاء الشرطين (الاحتمال المرجح وامكانية التقدير بصورة معقولة) .
[2] يجب اثبات الخسائر المقدرة التى تحملتها الشركة قبل تاريخ الميزانية وتم تسويتها بعدها فى تاريخ الميزانية .

2- إمكانيـة تقـدير مبلـغ الخسـائر المحتملـة بطريقـة معقولـة تمثـل الخسـائر المستحقة الواجبة التسجيل لخسائر ترتبط بـالفترة الحاليـة أو الفتـرات الماليـة السـابقة ، فالخسـائر التـي تـرتبط بالسـنوات المسـتقبلية سيتم اسـتبعادها ، علـى سـبيل المثـال فـإن الديون المشكوك في تحصيلها التي يمكن أن يتم تقديرها بشيء من الدقـة تـرتبط بفتـرة ماليـة معينـة ، ويكـون هنـاك معلومـات متـوفرة عنهـا قبـل نشـر القـوائم الماليـة كمـا يـتم تقدير خسائرها بشكل معقول ، ومـن هنـا يمكـن القـول بـأن خسـائرها تـرتبط بالخسـائر الواجبـة التسـجيل دفتريـا ويطلـق علـى تلـك المعالجـة تسـجيل اسـتحقاق الخسـائر التـي يمكن تقديرها **Accrual of an Estimated From The Contingency** ، أمـا مبلـغ الديون المعدومة فلاتتم معرفته نهائيا إلا عند وقوعه في الفترات المالية المستقبلية .

الدعاوى القضائية والمطالبات Litigation , Claims and Assessments

قد تكون هناك بعض أنواع الخسائر المحتملة التـي تستوفى الشـرط الأول (نقص فـي اصـل أو تحقـق التـزام) ، إلا أن مبلـغ الخسـائر يمثـل قيمـة تقديريـة فـي شـكل مستويات وليس مبلـغ محدد بعينـه ، وكمثـال علـى ذلك الخسـائر الناجمـة من دعـوى قضائية مرفوعة، وهنـاك شبه حقيقة فـي الحكم النهـائي سيصـدر ضـد الشـركة إلا أن مبلغ الخسارة المتوقعة سيتراوح ما بين عدة قيم على شكل مدى من القيم والـذي علـى أساسه يمكن تقدير الخسارة المحتملة .

وبصـفة عامـة عنـد تحديـد مـدى ضـرورة تسـجيل التـزام فيمـا يتعلـق بالدعاوى القضائية والمطالبات الفعلية او المحتملة يجب اخذ العوامل التاليـة مـع غيرها فى الاعتبار :

١- الفترة الزمنية التى وقع فيها سبب هذا التصرف .

٢- احتمال الفصل فى النزاع فى غير صالح الشركة .

٣- القدرة على وضع تقدير معقول لمقدار الخسارة .

وللتقرير عن الخسارة والالتزام في القوائم المالية فإن سبب هذه الدعوى يجب أن يكون قد وقع في تاريخ القوائم المالية أو قبل ذلك دون ما نظر الى ان الشركة لم تدرك وجود أو احتمال الدعاوى أو المطالبة إلا بعد تاريخ القوائم المالية ولكن قبل نشرها . ولتقييم احتمال الفصل فى المنازعة فى غير صالح الشركة يمكن دراسة طبيعة الدعوى ومدى التقدم فيها وراى الادارة القانونية وخبرة الشركة وحالات المثل ورد فعل الادارة تجاه الدعوى .

وعلي الرغم من ذلك فإن نتيجة الفصل في الدعاوى القائمة يصعب التنبؤ بها بأى قدرمن التأكد وحتى اذا كانت الأدلة المتاحة في تاريخ الميزانية فى غير صالح الشركة ، فإنه من غير المعقول توقع قيام الشركة بنشر تقديرات لتلك الخسائر المحتملة في قوائمها المالية ، حيث قد يضعف مثل هذا الافصاح موقف الشركة في النزاع ويشجع الخصم على تكثيف جهوده .

أما فيما يتعلق بالدعاوى التى لم تستوفى بعد المطالبات غير المؤكدة فيجب على الشركة ان تحدد :

- درجة الاحتمال الذى يتعلق باستيفاء الدعوى او تأكيد المطالبة .
- درجة الاحتمال الذى يتعلق بالفصل فى غير صالح المنشأة .

مثال على المنازعات القضائية

توفى عشر أشخاص بعد حفل زواج فى عام ٢٠٠٥ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة من منشأة تم أتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة أعترضت على الإلتزام .

حتى تاريخ أعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بغرض إصدارها ، يرى المستشار القانونى للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسئولية عن تلك الأضرار ، وعند إعداد القوائم المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ، بناء

على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر ذلك القضايا وتصبح ملزمة بالتعويض عن الأضرار الناتجة .

(A) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

- الإلتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناء على الأدلة المتاحة عند أعتماد القوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك إلى أية إلتزامات محتملة قد تنشأ على المنشأة .

– الأستنتاج

لايكون مخصص ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل مالم يكن الإحتمال مستبعداً لأى تدفق خارج .

(B)٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

- الإلتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناء على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد إلتزام حال .

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الأقتصادية فى التسوية : متوقع

– الأستنتاج

يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الإلتزام .

تكاليف ضمان المنتج Guarantee and Warranty Costs

يتمثل ضمان المنتج **Warranty** في تعهد يقدمه البائع للمشترى بتحمل أي نقص في كمية أو نوعية وأداء المنتج ، وهو نمط شاع استخدامه لترويج المبيعات في الشركات الصناعية على وجه التحديد ، وتتضمن تلك الضمانات تكاليف مستقبلة يطلق عليها تكاليف ما بعد البيع **Post - Sale Costs** ، وعلى الرغم من أن تلك التكاليف المستقبلية غير محدده سواء في مقدارها أو تاريخها أو العميل المستحق لها ، فإن هناك احتمال مرجح بوجود التزام يجب الاعتراف

به في الحسابات إذا ما أمكن تقديره بصورة معقولة ، ويمثل مقدار ذلك الالتزام تقدير لكل التكاليف التي سوف تتحملها الشركة بعد البيع والتسليم اللازمة لإصلاح العيوب أو التلف في ظل شروط الضمان ، فتكاليف الضمان تمثل أذن مثالا تقليديا على الخسائر المشروطة .

تعتبر الخسائر المرتبطة بالضمان على البضاعة المباعة سواء أكان الضمان بتبديل البضاعة أو إصلاحها في حالة حدوث عطل من الخسائر المحتملة آتى يجب تسجيلها محاسبيا ، حيث يترتب على ذلك خلق نوعا من الخسارة المحتملة أو الشرطية لوجود أمر قائم ، وهو الضمان الذي لن يتم التأكد من معلوماته إلا في المستقبل عند وقوع حدث معين أو عدم وقوعه .

مثال على ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضمانا للمبيعات فى تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو أستبدال العيوب الصناعية التى تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع .

وبناء على الخبرة السابقة فإنه من المتوقع (بمعنى أخر محتمل بدرجة أكبر من أحتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك مطالبات ووفقاً لهذه الضمانات .

إلتزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم : الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذى ينشأ عنه إلتزام قانونى .

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع أقتصادية يتم تسويتها : متوقع لضمان المبيعات بأكملها .

– الاستنتاج

يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ الميزانية .

ويمكن تقدير مبلغ الخسارة المحتملة وان لم يكن بدقة تامة فى ضوء الخبرة السابقة، وهناك طريقتان رئيسيتان للمحاسبة عن تكاليف الضمان هما طريقة الاساس النقدى ، وطريقة اساس الاستحقاق .

(A) طريقة أساس الاستحقاق

إذا كان هناك احتمال مرجح بأن العملاء سيقدمون مطالبات في ظل الضمانات المتعلقة بالسلع او الخدمات المباعة لهم ، ومن الممكن وضع تقدير معقول للتكاليف المصاحبة لذلك ، فأنه في ظل أساس الاستحقاق تحمل تكاليف الضمان على مصروفات التشغيل فى سنة البيع .

ويشار إلي ذلك الطريقة بمدخل مصروف الضمان **Expense Warranty Approach** ، وهى تحظى بقبول عام يفضل استخدامها عندما يمثل الضمان جزء مكمل لعملية البيع ولا يمكن فصله عنها وينظر إليه كخسارة مشروطة .

وحيث تتم معالجة حساب الالتزامات التقديرية عن ضمان الصيانة مثل معالجة مخصص الديون المشكوك فى تح صيلها ، بمعنى انه يتم تكوين تلك المخصصات سنويا على ان تتم إجراء تعديلاته على أساس النسبة المئوية من المبيعات المستخدمة في ضوء الواقع الفعلي ، ويعد حساب الالتزامات التقديرية ذلك مجرد حساب مخصص لمواجهة مصاريف الصيانة .

(B) طريقة الأساس النقدي

في ظل تلك الطريقة تحمل تكاليف الضمان على المصروفات عند تحملها بالفعل ، بمعنى ان تكاليف الضمان تحمل على المصروفات في الفترة التي يقدم فيها

البـائع الضـمان بالفعـل دون تسـجيل أي التـزام مـن التكـاليف المسـتقبلة الناشـئة عـن الضمان دون تحميل فترة تسجيل المبيعات بأية تكاليف متعلقة بتلك الضمانات .

وعادة ما يتم تبرير تلك الطريقة للأغراض الضريبية حيث تستند لاساس عملـى ولا سيما عندما تكون تكاليف الضمان غير هامة نسبيا او تكون فترة التزام الضمان قصيرة نسبيا .

وتستخدم طريقة الاساس النقدي عموما عند عدم اثبات استحقاق التزام الضمان في سنة البيع لأي سبب من الأسباب التالية :

١- عدم وجود احتمال مرجح بتحمل الشركة للالتزام .

٢- ع

٣- دم القدرة على تقدير مقدار الالتزام بصورة معقولة .

مثال :

تقوم شركة القاهرة للمبيعات ببيع ثلاجات ابيكو بضمان لمدة سنتان ، ووفقا لخبرة الشركة السابقة تم تقدير ان **١٠%** من الثلاجات المباعة تحتاج الى صيانة في السنة الأولي ، وان **٢٠%** من الثلاجات المباعة تحتاج إلى صيانة في السنة الثانية ، وتقدر تكلفة الصيانة للثلاجة الواحدة بمبلغ ١٠٠٠ ج .

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة خلال سنتى ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ اذا علمت ما يلي :

١-سعر بيع الثلاجة يبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

٢-أن حجم المبيعات في سنتي ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ بلغ ١٠٠٠ ، ٢٠٠٠ ثلاجة على التوالي .

٣-أن تكاليف الصيانة الفعلية بلغت في عام ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ على التوالي ٣٠٠٠ ج ، ١٠٠٠٠ج .

الحل :

اولا : معالجة تكاليف الضمانات كمصروفات

حيث تعتبر عملية الضمان عملية متممة لعقد بيع السلعة .

A) إثبات العمليات وإظهار المصروفات والالتزامات عن سنة ٢٠٠٦

منه	له	البيان
٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	من حـ / العملاء او النقدية إلى حـ / المبيعات إثبات المبيعات ١٠٠٠ ثلاجة × ٤٠٠٠ (١)
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من حـ / مصروفات الضمانات إلي حـ / الالتزامات المحتملة للوفاء بالضمانات إثبات المصروفات والالتزامات المحتملة (٢)
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ / الالتزامات المحتملة للوفاء بالضمانات إلى حـ / النقدية اثبات المصروفات الفعلية للوفاء بالضمانات

B) اثبات العمليات المحاسبية عام ٢٠٠٧

منه	له	البيان
٨٠٠٠٠٠٠		من حـ / العملاء (أو حـ / النقدية)
		إلى مذكورين
	٧٩٤٠٠٠٠	حـ / المبيعات
	٦٠٠٠٠	حـ / إيرادات الضمانات المؤجلة
		اثبات قيمة المبيعات وايرادات الضمانات المؤجلة
		(قيمة إيرادات الضمانات = ٢٠٠٠ ثلاجة × (١٠% + ٢٠%) × ١٠٠ ج = ٦٠٠٠٠ ج
		(قيمة المبيعات = ٢٠٠٠ ثلاجة × ٤٠٠٠ ج – ٦٠٠٠٠ ج) = ٧٩٤٠٠٠٠ ج

منه	له	البيان
١٠٠٠٠		من حـ / مصروفات الضمانات
	١٠٠٠٠	إلى حـ / النقدية
		اثبات قيمة المصروفات الفعلية
١٠٠٠٠		من حـ / ايرادات الضمانات المؤجلة
	١٠٠٠٠	إلي حـ / إيرادات الضمانات
		اثبات ايرادات الضمانات والاعتراف بها

ثانيا : استخدام طريقة معالجة الضمانات كاداء لخدمات

حيث ينظر إلي عملية الضمان على انها اداء خدمة لها تكاليف وايراداتها سوف تتم في المستقبل مقابل تحصيل قيمتها مقدما ، وحيث يفترض أن سعر البيع المحدد عن طريق الشركة ينطوى علي مقابل لتلك الخدمة ووفقا لخبرتها السابقة .

A) اثبات العمليات المحاسبية فى عام ٢٠٠٦

منه	له	البيان
٤٠٠٠٠٠٠		من حـ / العملاء (حـ / النقدية)
		إلي مذكورين
	٣٩٧٠٠٠٠	حـ / المبيعات
	٣٠٠٠٠	حـ / إيرادات الضمانات المؤجلة
		اثبات قيمة المبيعات وايرادات الضمانات المؤجلة
		ايراد الضمانات =١٠٠٠ **ثلاجة** × (١٠% + ٢٠%) × ١٠٠ =
		٣٠٠٠٠ ج
		قيمة المبيعات = ١٠٠٠ **ثلاجة** × ٤٠٠٠ ج
		٣٠٠٠٠ = ٣٩٧٠٠٠٠ج

منه	له	البيان
٣٠٠٠		من حـ / مصروف الضمانات
	٣٠٠٠	إلي حـ / النقدية
		اثبات المصروفات الفعلية
٣٠٠٠		من حـ / ايرادات الضمانات المؤجلة
	٣٠٠٠	إلي حـ / إيرادات الضمانات
		اثبات ايرادات الضمانات والاعتراف بها

وفى تلك الحالة تتحمل السنة المالية ٢٠٠٦ بالمصروفات الفعلية فقط ، ويتم الاعتراف بايرادات الضمانات في حدود ما تم انفاقه ، أما رصيد حساب

ايـرادات الضـمانات المؤجلـة (٣٠٠٠٠ج – ٣٠٠٠ ج = ٢٧٠٠٠ج) فيظهـر فـي قائمة المركز المالي في ٢٠٠٦/١٢/٣١ ضمن الالتزامات قصيرة الاجل للوفاء بالضـمانات المتوقعـة، ويعنـي ذلـك ضـمنا أن السـنة التاليـة سـوف يتحقـق لهـا ايرادات من مبيعات السنة الحاليـة ٢٠٠٦ ، ولكن تتجدد تلك الايـرادات علـى ضوء ما ينجز في السنة التالية عن خدمات صيانة فعلية.

وطبقا للمعالجات المحاسبية السابقة تظهر في قائمة الدخل مصروفات الضـمانات علـى اساس تقديرى بمبلـغ ٣٠٠٠٠ ج ، ويظهـر فـي قائمـة المركـز المـالى فـي ٢٠٠٦/١٢/٣١ مبلـغ ٢٧٠٠٠ ج وتبلـغ الالتزامـات المحتملـة للوفـاء بالضمانات في السنة الثانية (٣٠٠٠٠ج – ٣٠٠٠ ج) .

B) إثبات العمليات وإظهار المصروفات والالتزامات في سنة ٢٠٠٦

منه	له	البيان
٨٠٠٠٠٠٠		من حـ / العملاء (او حـ / النقدية)
	٨٠٠٠٠٠٠	إلي حـ / المبيعات
		اثبات قيمة المبيعات (٢٠٠٠ ثلاجة × ٤٠٠٠ ج)
٦٠٠٠٠		من حـ / مصروفات الضمان
	٦٠٠٠٠	إلي حـ / الالتزامات المحتملة للوفاء بالضمانات
		اثبات المصروفات المحتملة عن عامي ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ = ٢٠٠٠ ثلاجة (١٠% + ٢٠%) × ١٠٠ج
١٠٠٠٠		من حـ / الالتزامات المحتملة للوفاء وبالضمانات
	١٠٠٠٠	إلي حـ / النقدية
		اثبات المصروفات الفعلية عام ٢٠٠٧

ووفقـا للقيـود السـابقة يظهـر فـى قائمـة الـدخل عـن عـام ٢٠٠٧ مصروفات الضمانات على أســاس تقديري بمبلـغ ٦٠٠٠٠ ج ، ويظهر فــي قائمـة المركـز المالـي فــي ٢٠٠٧/١٢/٣١ رصيد الالتزامات المحتملـة للوفاء بالضمانات فى السنة التالية بمبلغ ٧٧٠٠٠ج (٢٧٠٠٠ج + ٦٠٠٠٠ ج – ١٠٠٠٠ ج) .

B) الخسائر المحتملة التى يجب الافصاح عنها

Loss Contingencies That Should be Disclosed

تطبيقا لتوصيات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي يتم الاكتفاء بالإفصاح عن الخسائر المتوقعة المحتملة وعدم تسجيلها فـي السجلات المحاسبة في حالة عدم توافر أيا من أو كلا من الشرطين السابقين ، ويتم الإفصـاح ضـمن الملاحظـات المحتملـة للقـوائم الماليـة **Footnote** وذلـك فـي حالـة تـوفر إمكانيـة معقولـة حول وقوع تلك الخسائر بالفعل .

وتعتبر أكثر الطرق شيوعا للافصاح عن تلك الخسـائر هـى الملاحظـات المتممة للقوائم المالية مع الاشـارة إلـى مبلـغ الخسـائر الممكن حـدوثها ، إذا كـان هنـاك امكانيـة للتوصـل إلـى تقديرها أو الـنص صـراحة علـى عـدم المقدرة فـي إجراء التقدير .

ومن جهة أخرى قد يحدث أن تتوافر بيانات بعد نهايـة السـنة وقبـل نشـر القوائم المالية توضح حدوث نقص فـي أحد الأصـول أو زيـادة فـي التـزام بعض تاريخ القوائم المالية ، أو على الأقل توجد إمكانية معقولـة حول حدوث نقص فـي أحد الأصول أو تحقق التزام بعد ذلك التاريخ ، ويلاحظ في مثل تلك الاحوال أن الشرط الأول لتسجيل تلك الخسـائر المحتملـة بالسجلات لـم يتحقق علـي اعتبـار عدم وجود خسائر محتملة في تاريخ القوائم الماليـة ، وبالتـالي ففـي هـذه الأحـوال يتعين أن يتم الإفصاح عنها دون تسجيل فعلي في السجلات المحاسبية .

C) الخسائر المحتملة التي لا تتطلب تسجيل أو إفصاح

Loss Contingencies That are Neither Accrued or Disclosed

تطبيقا لتوصيات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي فإن الخسائر المحتملة أو الشرطية التي يتطلب الأمر تسجيلها أو الإفصاح عنها لا يتضمن العناصر ذات الاحتمال الضئيل جدا أو تكون فرص تحقيقها معدومة **Remote Contingencies** ، وفي ضوء ذلك لا يتم الإفصاح عن المخاطر العادية في العمليات التجارية أو المخاطر التي قد تحدث نتيجة للحروب أو سوء الأحوال الجوية أو الإضراب .

ولذلك فإن المبالغ التي يتم تجنبيها لمواجهة تلك المخاطر العامة غير المحددة بالظروف والاحداث القائمة في تاريخ الميزانية لا تعد ضمن مخصصات الالتزامات المحتملة ، وتأسيسا على ذلك يقتصر استخدام اصطلاح الظروف الطارئة على الحالات او الظروف القائمة في تاريخ الميزانية والتي تحدد نتيجتها النهائية باحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل ، والكثير من تلك الظروف أو الحالات تنعكس في القوائم المالية تطبيقا لمفهوم الاستحقاق المحاسبى .

الجوائز والقسائم المقدمة للعملاء Premiums and Coupons

تقوم كثير من منشآت الاعمال بهدف ترويج المبيعات بتقديم جوائز للعملاء او خصومات عند ارسالهم لبعض القسائم او العناوين او الاغلفة المرفقة بالمنتج ، حيث قد تكون تلك الجوائز فى صورة اجهزة كهربائية او سلع اخرى او رحلات مجانية ، كما قد يتم استخدام القسائم المطبوعة التى يمكن استبدالها بخصومات نقدية على البضائع المشتراه ، وهناك وسائل اخرى شائعة مثل

الخصومات النقدية **Cash Rebates** التى يمكن للمشترى الحصول عليها عن طريق رد ايصال او قسيمة معينة للشركة البائعة .

ويتعين ان يتم تحميل تكلفة تلك الجوائز او القسائم على المصروفات فى فترة البيع التى استفادت من هذه الجوائز ، ففى نهاية الفترة المحاسبية يمكن ان تكون العديد من تلك العروض مازالت قائمة وسيتم سدادها فى الفترة التالية عندما يقدمها المشترون ، ومن ثم يجب تقدير عدد عروض الجوائز التي مازالت قائمة وسيتم عرضها للحصول على قيمتها في الفترة التالية عندما يقدمها المشترون ، ومن ثم يجب تقدير عدد عروض الجوائز التي مازالت قائمة وسيتم سدادها في الفترة التالية حتى تعكس الالتزام المتداول بالشركة في نهاية السنة ولمقابلة التكاليف بايرادات العام ، ويجب تحميل عروض الجوائز هذه على مصروف الجوائز كما تضاف قيمة هذه التعهدات للجانب الدائن من حساب مطالبات جوائز مقدرة .

ويعتقد المحاسبون بأن عروض الجوائز التى ينتج عنها احتمال مرجح بوجود التزام فى تاريخ القوائم المالية ويمكن تقدير قيمتها والتي تكون مشروطة بوقوع حدث معين في المستقبل وباحتمال استرداد قيمة الجائزة تمثل خسارة مشروطة طبقا للمعيار رقم (٥) الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية .

مثال :

تقدم إحدى الشركات لعملائها هدية في شكل زهرية مقابل ٥٠ قرش بالاضافة الى ١٠ أغلفة من منتجاتها ، وتبلغ تكلفة الزهرية ١٥٠ قرش ، وتقدر الشركة ان ٥٠% سوف تستخدم ، وقد بدأ العرض فى يوليو ٢٠٠٧ ونتج عنه القيود التالية :

البيان	له	منه
من حـ / مخزون زهريات الجوائز إلى حـ / النقدية اثبات شراء ١٠٠٠٠٠ زهرية بتكلفة ١,٥٠ جنيه	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
من حـ / النقدية إلى حـ / المبيعات اثبات بيع ٥٠٠٠٠٠ علبة من المنتج بسعر جنية للعلبة	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
من مذكورين حـ / النقدية (٥٠٠٠٠ ÷ ١٠) × ٥٠ قرش) حـ / مصروف الجوائز إلى حـ / مخزون زهريات الجوائز (٥٠٠٠٠ ÷ ١٠ × ١,٥) إثبات استرداد ٥٠٠٠٠ غلاف و ٥٠ قرش مع على ١٠ اغلفة وتسليم الزهريات المقابلة لذلك .	٧٥٠٠	٢٥٠٠ ٥٠٠٠

البيان	له	منه
من حـ / مصروف الجوائز إلى حـ / التزام الجوائز المقدرة اثبات قيود التسوية فى نهاية العام عن الالتزام المقدر مقابل عروض الجوائز القائمة .	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

ملاحظات

حملة الاغلفة المباعة في عام ٢٠٠٧ ٥٠٠٠٠٠

حملة الاغلفة المعادة المقدرة ٥٠٪ ٢٥٠٠٠٠

الاغلفة المعادة عام ٢٠٠٧	٥٠٠٠٠
الاغلفة المقدر إعادتها في المستقبل	٢٠٠٠٠٠

التكلفة المقدرة لمطالبات الجوائز القائمة =

= (٢٠٠٠٠٠ ÷ ١٠) (١,٥ – ٠,٥) = ٢٠٠٠٠ج

وسوف تظهر ميزانية الشركة فى نهاية عام ٢٠٠٧ مخزون زهريات جوائز مقداره بمبلغ ١٤٢٥٠٠ ج(١٥٠٠٠٠-٧٥٠٠) ضمن الأصول المتداولة ، والتزام جوائز مقداره ٢٠٠٠٠ج ضمن الالتزامات المتداولة ، كما ان قائمة الدخل عام ٢٠٠٧ سوف تقرر عن مصروف جوائز مقداره ٢٥٠٠٠ج (٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) ضمن المصروفات البيعية .

مخاطر الخسارة الناتج عن نقص الغطاء التأميني

Risk Of Loss Due To Lack Of Insurance Courage

يمكن ظهور المخاطر غير المؤمن ضدها في عدد من الصور مثل عدم التأمين ضد بعض المخاطر أو التأمين المشترك **Coinsurance** أو شرط الخصم **Deductible Clauses** في عقود التأمين ، إلا أن غياب التأمين لا يعنى تحمل الشركة بالتزام في تاريخ القوائم المالية ، ومن فإن شروط إثبات الاستحقاق الواردة في المعيار رقم (٥) الصادر عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية غير متحققة قبل وقوع هذا الحدث لأنه حتى ذلك التاريخ لا يوجد أي انخفاض في قيمة الأصل، كما انه على عكس شركات التأمين التي تتحمل بتعهدات قانونية بتعويض حملة الوثائق عن الخسائر ، فإن الشركة لا يمكن أن تتحمل بذلك التعهد تجاه نفسها ، ومن ثم فإنها لا تثبت استحقاق أي التزام سواء قبل أو بعد وقوع الحدث وتلف الممتلكات .

إلا انه في حالة مخاطر الخسارة الناشئة عن اضرار الشركة بالغير والتى لا تخضع للتغطية التأمينية ، يوجد قدر من عدم التأكد فيما يتعلق بمقدار وتوقيت الخسائر التى قد تتحملها الشركة ، وفي مثل تلك الحالة يوجد التزام

مشروط ، حيث ان الشركة التى تمتلك اسطول للسيارات سيكون عليها اثبات الخسائر غير المؤمن ضدها والناتجة عن الاضرار التى تسببها للغير أو في ممتلكاته والتي تقع قبل تاريخ القوائم المالية ، ومع ذلك فإن الشركة لا تلتزم بأثبات التزام مقابل حالات الأضرار بالغير المتوقعة حتى اذا كان مقدار الخسارة الناجمة عنها يمكن تقديرها بصورة معتدلة .

٧/٨ الإفصاح عن الالتزامات المتداولة والطارئة

Disburse and Presentation Of Current Liabilities

تظهر الالتزامات المتداولة عادة في جانب الالتزامات أو الخصوم في قائمة المركز المالي ، حيث يتأسس ذلك العرض على أساس درجة السيولة لعناصر الالتزامات ، حيث يتم البدء بتلك الالتزامات قصيرة الأجل ثم يليها الالتزامات طويلة الأجل ، يتم ترتيب عناصر الالتزامات المتداولة ترتيبا داخليا على أساس درجة سيولتها ، حيث يتم عرض الالتزامات المستحقة السداد بعد شهر قبل الالتزامات المستحقة السداد التي تستحق بعد شهرين وهكذا .

وفي بعض الحالات قد تعرض الالتزامات المتداولة بعد الأصول المتداولة مباشرة مع طرح جملة الالتزامات المتداولة من جملة الأصول المتداولة للحصول على رأس المال العامل ، وذلك في حالة عرض الميزانية في شكل تقرير **Report Form** وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

ويجب الإفصاح عن عناصر الالتزامات قصيرة الأجل التالية كل على حدة :

(a) القروض البنكية والسحب على المكشوف وغيره من التسهيلات البنكية .

(b) أقساط أو أجزاء الالتزامات طويلة الأجل التي تستحق السداد خلال سنة واحدة.

(c) حسابات الدائنين وأوراق الدفع :

- الأرصدة المستحقة للمديرين وأوراق الدفع المتعلقة بنشاط المنشأة .
- الأرصدة المستحقة لأعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .
- أوراق الدفع والأرصدة المستحقة للشركات الشقيقة .
- ضرائب الدخل .
- التوزيعات المستحقة للأرباح (أو دائنو التوزيعات) .
- المستحقات الأخرى للغير والمصروفات المستحقة .

كما يجب الإفصاح عن العناصر الهامة الأخرى من الالتزامات والمستحقة الأخرى والمخصصات كل على حده ، ومن أمثلتها الضرائب المستحقة والإيرادات المستحقة والأموال المخصصة لصناديق المعاشات وما في حكمها .

وفيما يلي القواعد المرتبطة بالإفصاح عن الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي :

١- تحديد ما إذا كانت الالتزامات المتداولة سوف تظهر في مجموعة مستقلة من الالتزامات الأخرى أم لا ، وفي حالة عدم ظهورها في مجموعة مستقلة يجب إلا يظهر في قائمة المركز المالي مجموعا جزئيا لتلك البنود بطريقة توحي بأن الشركة قد قامت بتصنيف الالتزامات (الخصوم) .

٢- تتضمن الالتزامات المتداولة تلك الالتزامات التي تستحق خلال عام إذا كانت النية تتجه إلي إعادة تمويلها ، وهناك قدر معتدل من التأكد على ذلك ، وفي تلك الحالة يجب أن يتم الإفصاح عن تلك الالتزامات وشروط التمويل .

٣- لا يجب المقاصة **Offsetting** بين الالتزامات المتداولة والأصول المتداولة إلا إذا كان هناك مبررا قانونيا لذلك الأجراء وفى نفس الوقت يتوقع سداد تلك الالتزامات .

٤- يمكن خصم المقدمات المحصلة من العملاء في حالة عقود المقاولات تحت التنفيذ من رصيد مقاولات تحت التنفيذ .

الالتزامات المحتملة

يجب الاعتراف بالخسائر المحتملة كمصروف أو التزام:-

a- إذا كان من المحتمل أن تؤكد الأحداث اللاحقة تخفيض اصل من الأصول أو نشأة التزام في تاريخ الميزانية .

b- أو كان من الممكن تقدير مبلغ الخسائر المتوقع حدوثها بشكل مناسب .

c- فإذا لم يتوافر أحد تلك الشروط يجب الإفصاح في القوائم المالية عن الخسائر المحتملة ما لم يكن احتمال حدوثها مستبعدا .

ويجب أن يتم الإفصاح عامة عن الضمانات والالتزامات الناشئة عن خصم كمبيالات وأية التزامات مشابهة على المنشأة .

وتجدر الإشارة إلى انه إذا توفر للخسارة أحد هذين الشرطين فقط مع توافر احتمال معقول على الأقل بتحمل الشركة لهذا الالتزام فإنه يلزم الإفصاح عما يلي في الملاحظات :

١- طبيعة الالتزام المشروط .

٢- تقدير للخسارة المحتمل حدوثها أو لمدى هذه الخسارة أو ذكر عدم إمكانية وضع تقدير لها .

أما الالتزامات المشروطة التي تتضمن مطالبات غير مؤكدة فإنه لا يلزم الإفصاح عنها إلا إذا :

- كان هناك احتمال مرجح بتأكيد هذه المطالبة .

- وجود احتمال معقول بأن نتيجة الفصل ستكون في غير صالح المنشأة .

ومن أنواع الالتزامات المشروطة الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها رغم أن احتمال الخسارة المتعلقة بها قد يكون بعيدا ما يلي :

- ضمان الشركة لقروض خاصة بأطراف أخرى .

- تعهدات البنوك التجارية مقابل خطابات الضمان السارية .

- ضمانات إعادة شراء حسابات القبض أو الأصل المقابل لها المباعة.

حيث يجب أن يتضمن الإفصاح طبيعة مقدار هذا الضمان والمقدار الذي سيمكن تغطيته أن وجد ومن أطراف خارجية .

٨/٨ المخصصات والالتزامات المحتملة

طبيعة المخصصات

يتم تكوين المخصصات لمقابلة بنود مثل التزامات المتعلقة بالبيئة ، وتكلفة إعادة تنظيم الشركات والقضايا والخسائر المستقبلية ، ومع ذلك فحتى وقت قريب لم يكن هناك معيار محاسبي يغطي هذا الموضع بشكل عام ، مما أدي إلي ظهور عدة مشاكل لعل أبرزها مايلى :-

- أن المخصصات كان يتم إثباتها أحيانا بنيه إظهار المصروفات وليس بنيه مواجهة الالتزام نفسه .

- أن بعض البنود كان يتم تجميعها أحيانا في بند واحد كبير ويتم قيدها كبند أو مخصص واحد كبير .

- أن الإيضاحات غير الكافية للمخصصات كانت تشير إلى أنه كان من الصعوبة في بعض الأحيان تحديد أهمية المخصصات وأي حركة خلال السنة .

للأسباب الموضحة أعلاه بدأ المجال مفتوحا للتلاعب في الإيرادات ، وبالإضافة إلي ذلك فقط انخفضت بشكل ملحوظ إمكانية الاستفادة من الميزانية كقائمة للمركز المالي الحالي ، وأدي عدم الثبات في التطبيق المحاسبي إلي انخفاض إمكانية الاعتماد علي المقارنة في تقييم أداء الشركة من فترة إلي فترة وأداء الشركات المختلفة بعضها ببعض .

ولذلك فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي رقم(٣٧) في عام ٩٨ بعنوان " المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة " لتقديم معيار المحاسبة علي المخصصات للمرة الأولي ولتحديث المعيار الدولي القديم رقم (١٠) فيما يتعلق بالقواعد المنظمة للظروف الطارئة ، كما صدر محليا المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٨) والذي يتناول موضوع المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة بهدف التأكد من تطبيق شروط مناسبة للأعتراف والقياس للمخصصات والإلتزامات المحتملة (بالإضافة للأصول المحتملة[1]) وأنه قد تم الأفصاح بمعلومات كافية عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

وتعبر المخصصات عن التزامات تتسم بأن مبالغها وتوقيتات صرفها غير مؤكد الوقوع ، وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية أن المخصصات هي بند فرعي للالتزامات وليست عنصرا قائما بذاته في الميزانية وهكذا عرف معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) المخصص بأنه عبارة عن إلتزام غير محدد التوقيت ولا المقدار .

وتتميز المخصصات عن الالتزامات الأخرى بما تتضمنه من حالات عدم التأكد ، والتعريف أعلاه مهم جدا حيث أنه يعني أن المخصصات أيضا ينطبق عليها تعريف الالتزامات (علي أنه يجب أن يكون هناك التزاما بتحويل منافع اقتصادية) ، وترجع أسباب متطلبات المعيار الدولي رقم (٣٧) إلي أن إثبات مخصص يرتبط ببند من غير الالتزامات إنما تنطوي قيمته علي الأخطاء وتبعد عن الحذر ويخفض من فائدة القوائم المالية ، ويلاحظ أنه حتى بعض البلدان (كإنجلترا مثلا) فأن مصطلح " مخصص " يتم استخدامه بمعني أوسع ليشمل

---

[1] الأصل المحتمل هو أصل ممكن أن تنشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

بنودا أخري كالإهلاك والديون المشكوك فيها ، وكذلك فى مصر يستخدم مصطلح المخصص أيضاً مع بعض البنود والأخرى مثل الإهلاك أو اضمحلال قيمة الأصول أو الديون المشكوك فى تحصيلها إلا أن تلك البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للاصول ولم يتم تبادلها فى المعيار الدولى رقم (٣٧) أو المعيار المصرى رقم (٢٨) والذي التزم بتعريف المخصص ضمن إطار الالتزامات التي يمكن قياسها بشك تقديري إلي حد كبير .

المخصصات والالتزامات الأخرى

يمكن التمييز بين المخصصات والالتزامات الأخرى مثل أرصدة الموردين والمصروفات المستحقة بسبب عدم التأكد من توقيت وقيمة (النفقات) المستقبلية اللازمة لتسوية المخصص بينما أن :

A- أرصدة الموردين هي التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها أو توريدها وتم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها .

B- المصروفات المستحقة هي الالتزامات المستحقة عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها ولم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام فاتورة لها وكذلك لم يتم الاتفاق علي ذلك مع الموردين ، وهي تشمل المبالغ المستحقة للعاملين(علي سبيل المثال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات) بالرغم من أنه في بعض الأوقات يتم تقدير قيمة المستحقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات بصورة منفصلة .

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

بصفة عامة فإن كل المخصصات تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار ومع ذلك فإن مصطلح محتملة يستخدم في هذا المعيار للالتزامات

والأصول التي يتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلي غير مؤكد والذي لا يكون بأكملة تحت سيطرة المنشأة ، بالإضافة إلي ذلك فإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التي لا ينطبق عليها شروط الاعتراف .

يفرق هذا المعيار المحاسبي رقم ٢٨ بين كل من :-

(A) المخصصات التي يعترف بها كالتزامات (بفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمد عليها) وذلك لأنها تمثل التزامات حالياً وأنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكي يتم تسوية هذا الالتزام .

و**(B)** الالتزامات المحتملة والتي لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون :

(١) التزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها التزام حال قد يؤدي إلي تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية .

أو**(٢)** التزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار (وذلك إما بسبب عدم وجود توقع للتدفقات الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية اللازمة لتسوية الالتزام أو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها) .

هذا ويلخص الجدول التالي المتطلبات الرئيسية للمخصصات والالتزامات المحتملة :-

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لتسوية :
(A) التزام حال
أو (B) التزام محتمل والذي سوف يتم التأكد من وجودة فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر

من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة .		
هناك التزام حال والذي من المتوقع أن يتطلب تدفقاً خارجاً من الموارد.	من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ولكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج الموارد .	من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ويكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً .
يكون مخصص مطلوب إفصاحات عن المخصص	لا يكون مخصص مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل	لا يكون مخصص غير مطلوب الإفصاح

الاعتراف واثبات المخصصات

يتم الاعتراف بالمخصص وإثباته عندما :

(A) يكون علي المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمي) ناتجاً عن حدث في الماضي .

و**(B)** من المتوقع حدوث تدفق خارق للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام .

و**(C)** يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها .

ولا يتم الاعتراف بأية مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط .

أمثلة توضيحية

١- مثال علي الأرض الملوثة والالتزام الحكمي

تعمل منشأة في صناعة البترول وتتسبب في إحداث تلوث وبفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع بيئي ، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة علي نطاق واسع والتي بناء عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذي تسببه ، وللمنشأة سجل مشرف من إتباع هذه السياسة المنشورة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض والذي ينشأ عنه التزام حكمي وذلك لأن سلوك المنشأه قد خلق توقعاً صحيحاً عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك والذي يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث .

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع.

- الاستنتاج:

يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث.

٢- مثال علي حقول البترول البحرية

تعمل منشأة في مجال استخراج البترول من البحار وتقضي اتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة في نهاية المدة المحددة للإنتاج وإعادة تجهيز المنطقة . ويتمثل ٩٠% من التكلفة في التكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول وإعادة تجهيز المنطقة و١٠% من التكلفة تتكبدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحدد لها ، في تاريخ الميزانية تم تركيب حفار استخراج البترول ولكن لم يتم استخراج البترول بعد .

الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة : يؤدي إنشاء حفار البترول إلي نشأة التزام قانوني طبقاً لشروط اتفاقية مزاولة النشاط بإزالة معدات الحفر وتسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج في تلك المناطق ، وذلك علي الرغم من عدم وجود التزام محدد في تاريخ الميزانية بتسوية الخسائر أو الأضرار التي قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج البترول في تلك المناطق .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية التدفق الخارق للموارد المتضمنة : متوقع .

- الاستنتاج :

يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠% من تكاليف إزالة الحفار وتسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه ، وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار ، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠% من التكاليف والتي تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء في استخراج الخام .

الالتزام الحالي

نادراً ما يكون غير الواضح ما إذا كان علي الشركة التزام حال أم لا . وفي هذه الحالات تكون الأحداث الماضية هي التي أدت إلي وجود هذا الالتزام إذا ما أخذ في الحسبان كل الأدلة المتاحة التي تشير إلي أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجودة في تاريخ الميزانية .

يكون من الواضح في كل الحالات تقريباً ما إذا كانت الأحداث الماضية قد أدت إلي وجود التزام حال. وفي بعض الحالات النادرة مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدي إلي وجود التزام حال . وفي هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال تاريخ الميزانية ، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة في الحسبان بما في ذلك رأي الخبراء ، وهذه الأدلة تتضمن أي دليل إضافي يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتي :

(A) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال في تاريخ الميزانية ،تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).

و**(B)** عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال في تاريخ الميزانية ، يكون علي المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالاً مستبعداً.

الحدث الماضي

الحدث السابق الذي يقود إلي التزام حال يسمي حدث ملزم ، وحتى يكون الحدث ملزماً ، فأنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أي بديل واقعي لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث وهذا يحدث فقط عندما :

(A) تكون تسوية الالتزام تنفيذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون) .

(B) في حالة وجود التزام حكمي ، عندما يكون الحدث (الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدي إلي خلق لدي الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفي بالتزاماتها .

تتعامل القوائم المالية مع المركز المالي لمنشأة في نهاية فترتها المالية وليس مركزها المحتمل في المستقبل. لذلك ، فإنه لا يتم الاعتراف بها هي تلك الالتزامات القائمة بالفعل في تاريخ الميزانية .

الالتزامات التي تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلي للنشاط) هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات . ومن أمثلة تلك الالتزامات ، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة ، كل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة ، وبالمثل فإن المنشأة يجب أن تعترف بالمخصص الخاص بتكاليف تجهيز حقول البترول أو محطة توليد طاقة نووية وذلك لإصلاح أية خسائر قد حدثت بالفعل . وعلي العكس ، فإنه بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية ، فإن المنشأة قد تعقد النية أو تحتاج إلي تحمل نفقات تشغيل بشكل معين في المستقبل (علي سبيل المثال ، تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع) ، ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة النفقات المستقبلية عن طريق قيامها بأحداث في المستقبل علي سبيل المثال ، عن طريق تغيير في التشغيل ، لذلك

فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص .

مثال (١) : المتطلبات القانونية بتركيب منقيات ومرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) الدخان لتلك المصانع قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ – ولم تقم المنشأة بتركيب المرشحات.

(A) في تاريخ الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالي كنتيجة لحدث ماض ملزم : لا يوجد أية التزامات لأنه لا توجد أية أحداث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو الغرامات التي قد تتعرض لما المنشأة في حالة عدم الالتزام بالقانون .

- **الاستنتاج :**

لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان .

(B) في تاريخ الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية التي تنشأ عن حدث ماضي ملزم : لا توجد التزامات نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والعوادم لأنه لا يوجد حدث في الماضي يؤدي إلي نشأة هذا الالتزام (تركيب مرشحات الأبخرة) ، إلا أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات تأخر تركيب هذه المرشحات طبقاً للقوانين الملزمة لأنة قد حدث عدم التزام بالقوانين في الماضي مما يؤدي إلي نشأة الالتزام (عدم التزام المصنع) .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية :

يتوقف تقدير احتمالات التعرض للغرامات والعقوبات عند عدم الالتزام بالقانون علي التفاصيل وصرامة تطبيق القوانين في هذا الشأن .

– الاستنتاج :

لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات ومنقيات الأبخرة والعوادم في حين يجب الاعتراف بمخصص كأفضل تقدير بقيمة الغرامات المتوقعة عند التأخر في تركيب تلك المنقيات في ضوء القوانين الملزمة بذلك .

مثال (٢) : إعادة تأهيل وتدريب العاملين كنتيجة للتغير في نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانوناً جديداً لضرائب الدخل ، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالي بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلي إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية والمبيعات علي نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفي تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

الالتزامات الحالية التي تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث في الماضي تؤدي إلي هذا الالتزام (لم يتم البدء في إعادة التدريب للعاملين) .

– الاستنتاج :

لا يكون مخصص .

دائماً ما يكون هناك طرف آخر للالتزام وهو الطرف الذي يكون له الحق في ذلك الالتزام ، ومع ذلك فإنه ليس من الضروري علي أية حال أن يتم تحديد الطرف الذي يحق له الالتزام ، فقد يكون الالتزام في الحقيقة تجاه المجتمع في مجموعة ولأن الالتزام دائماً ما يشمل تعهداً لطرف آخر ، فإن قرار أو مجلس الإدارة بالتبعية لا ينشأ عنه التزام حكمي في تاريخ الميزانية ما لم يكن القرار قد

تم إعلانه قبل تاريخ الميزانية لأولئك المتأثرين بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفي بالتزاماتها .

ربما يترتب علي الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام في الحال ، التزام في وقت لا حق ، وذلك بسبب التغيرات في القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (علي سبيل المثال وثيقة معلنة للكافة) يؤدي إلي نشأة التزام حكمي . علي سبيل المثال ، عندما يحدث ضرر بيئي فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة علي ذلك . في حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئة سبباً لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن المنشأة عن قبولها لمسئولية إزالة آثار هذا الضرر فيكون ذلك سبباً لنشأة التزام حكمي .

وعندما تكون هناك تفاصيل لقانون جديد مقترح لم يتم الانتهاء منه بعد ، فإن الالتزام ينشأ فقط عندما يتم التأكد بأن القانون سوف يطبق كما تم إعداده للمناقشة . ولأغراض هذا المعيار رقم (٢٨) ، يعامل هذا الالتزام كالتزام قانوني . الاختلافات في الظروف المحيطة بالتنفيذ تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد تنفيذ القانون . وفي كثير من الحالات فإنه سيكون من المستحيل أن يكون هناك تأكداً من تطبيق قانون جديد إلي أن يتم إصداره بالفعل .

مثال : الأرض المكونة – التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة في صناعة البترول وتتسبب في إحداث تلوث وتنزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك ، وفي إحدى البلاد التي تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث وكانت المنشأة تلوث الأرض في تلك البلدة لعدة سنوات وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يطلب إزالة آثار الأراضي الملوثة وسوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذي يطلب إزالة أثار التلوث مؤكد .

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع .

- **الاستنتاج:**

يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة أثار التلوث.

التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

لكي يكون الالتزام مؤهلاً للاعتراف به لا يكتفي بمجرد وجود التزام حال فقط، ولكن يجب أيضاً أن يتوافر احتمال تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام ، ولغرض هذا المعيار رقم (٢٨) فإن التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر متوقعاً إذا كان الحدث أقرب ما يكون للحدوث أكثر من عدم الحدوث . بمعني احتمالية حدوث الحدث أكبر من احتمالية عدم حدوثه ، وعندما لا يكون من المرجح وجود التزام حال ، فإن المنشأة تفصح عن التزام محتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة .

مثال : الضمان الأحادي

خلال عام ٢٠٠٤ قامت المنشأة (A) بضمان المنشأة (B) والتي تتميز بحالتها المادية بأنها مقبولة في عقد اقتراض من الغير ، خلال عام ٢٠٠٥ ساءت الحالة المالية للمنشأة (B) . يستوفي هذا العقد تعريف عقود التأمين في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) " عقود التأمين " ويسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر في سياسته المحاسبية لعقود التأمين إذا كان قد التزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة ويسمح هذا المعيار أيضاً بالتغيير في السياسات المحاسبية التي تفي بالشروط المحددة .

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو إعطاء الضمان والذي ينشئ التزاماً قانونياً .

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عن التسوية : من غير المحتمل وجود تدفقات خارجة للمنافع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ .

– الاستنتاج :

يتم الاعتراف بالضمان بالقيمة العادلة

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم يتمثل في توقيع عقد الضمان والذي يترتب عليه التزام قانوني .

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ من المحتمل (المتوقع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام .

- الاستنتاج :

يتم قياس الضمان بالقيمة الأكبر بين كل من :

(أ) أفضل تقدير للالتزام .

و**(ب)** القيمة الأولية المعترف بها ناقصاً مجمع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسباً).

عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة) فإن درجة توقع وجود التدفق الخارج مطلوب في التسوية يتم تحديده عن طريق الأخذ في الاعتبار كافة عناصر الالتزام ، وبالرغم من أن

الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأي بند قد يكون صغيراً ، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد مطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام . فإذا كانت تلك هي الحالة فإنه يتم الاعتراف بالمخصص (إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى) .

التقدير الذي يعتمد عليه للالتزام

يعتبر استخدام التقديرات جزءاً أساسياً من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من درجة الاعتماد عليها . وينطبق ذلك علي وجه الخصوص في حالة المخصصات ، والتي تكون بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقي بنود الميزانية . فيما عدا حالات نادرة جداً ، فأن المنشأة ستكون قادرة علي تحديد مدي النتائج المتوقعة وبالتالي يمكنها حينئذ تقدير الالتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه في الاعتراف بالمخصص .

وفي الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه .فإنه يوجد التزام لا يمكن الاعتراف به ، ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل .

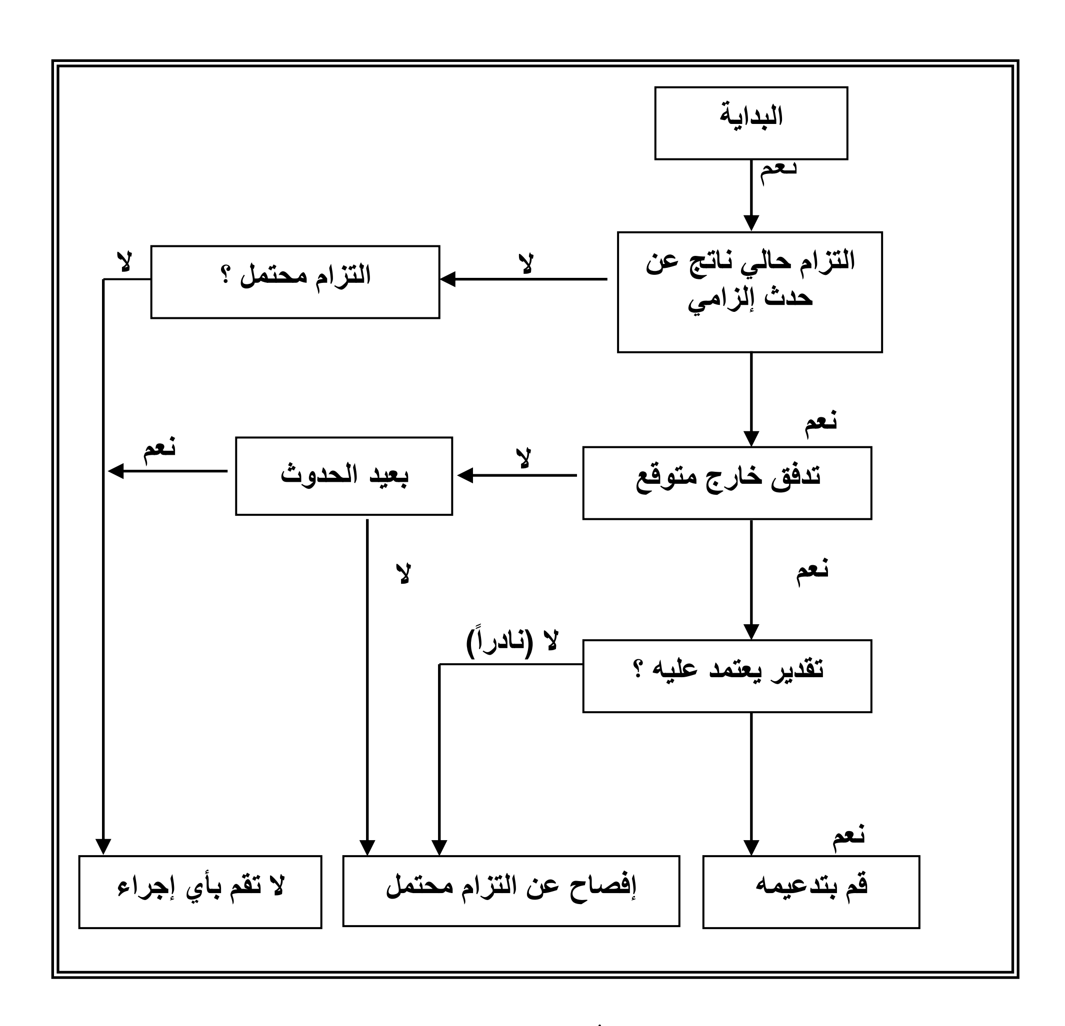
الالتزامات المحتملة

لا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل . ويتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة .

وعندما تكون المنشأة ملتزمة بالتزام مشترك ومتعدد ، فأن الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن يتحمله أطراف أخري يتم معالجته كالتزام محتمل ، وتعترف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذي يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ، فيما عدا الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الالتزام .

وقد تتطور الالتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقعاً من البداية ، لذلك فإن الأمر يتطلب تقييمها بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية أصبح متوقعاً ، فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية متوقعاً يكون المطلوب الاعتراف بمخصص عند البند الذي سبق التعامل معه من قبل كالتزام محتمل، وذلك في القوائم المالية للفترة التي يحدث بها التغير في الاحتمالية (فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه) .

يصور الشكل رقم **(٣/٨)** شجرة قرار تلخص متطلبات الاعتراف الرئيسية للمخصصات والالتزامات المحتملة .



شكل رقم (٣/٨)
شجرة قرار يلخص متطلبات
الاعتراف بمعيار المخصصات والإلتزامات المحتملة

قياس المخصصات

أفضل التقديرات

يجب أن يعبر المبلغ الذي يعترف به كمخصص عن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية.

أن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ المعقول الذي يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام في تاريخ إعداد الميزانية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث في ذلك التاريخ، وعادة ما يكون من غير الممكن أو تكون التكلفة عالية جدا لتسوية أو تحويل الالتزام في تاريخ الميزانية ومع ذلك فإن تقدير القيمة التي من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطي أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية.

ويتم تقدير المخرجات وتحديد التأثير المالي بالتقدير الحكمي لإدارة المنشأة مدعومة بخبرة المعاملات المشابهة وفي بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين. وتتضمن هذه الأدلة أي دليل إضافي نتج عن أحداث تمت بعد تاريخ الميزانية.

يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التي تحيط بالقيمة التي سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقا للظروف المحيطة، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طرق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها المرتبطة بها، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير «بالقيمة المتوقعة» ولذلك سيكون المخصص مختلفا اعتمادا على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال: ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة وعندما يكون هناك مدى متواصلا للمخرجات وكل نقطة في هذا المدى لها نفس الاحتمال، يتم استخدام النقطة الوسطى في هذا المدى (متوسط المدى).

مثال

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لصالح المستهلك والتي تظهر في خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ الشراء.

إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات التي تم بيعها، فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح بمبلغ مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب كبيرة في جميع المنتجات المباعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة عن ذلك ستكون ٤ مليون، وتشير خبرة المنشأة السابقة ، وتوقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم ٧٥ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب كبيرة، تقوم المنشأة بتقييم احتمالية التدفق الخارج لالتزام الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي:

(٧٥%× صفر) + (٢٠%×١مليون) + (٥% ×٤ مليون) = ٤٠٠٠٠٠ جنيه.

عندما يتم قياس التزام واحد، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام . ومع ذلك حتى في مثل هذه الحالة ، فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالاً سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار. على سبيل المثال إذا كان يجب على المنشأة أن تقوم بإصلاح خطأ كبير بمصنع رئيسي والذي تم إنشاؤه لعميل فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالا قد يكون لنجاح الإصلاح من أول محاولة عند تكلفة قدرها ١٠٠٠، ولكن يتم تكوين مخصص لمقدار أكبر إذا كان هناك احتمال قوي بأن محاولات أخرى ستكون ضرورية.

و يتم قياس المخصص قبل الضرائب، حيث أنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات بها وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل.

المخاطر وعدم التأكد

يجب أخذ المخاطر وعدم التأكد التي تحيط بالعديد من الأحداث والظروف في الحسبان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

يعبر الخطر عن التنوع في النتائج ، ويؤدي تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذي تم قياسه، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات في حالات عدم التأكد، ذلك حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول بأعلى من قيمتها ولا يتم تقييم المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتها . ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها أو تعمد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية. على سبيل المثال، إذا كانت التكاليف المقدرة لنتائج عكسية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالا من الحالة الواقعية والحيطة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات في المخاطر وعدم التأكد والتي قد تؤدي إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص.

القيمة الحالية

عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاما فإن قيمة المخصص يجب أن تكون بالقيمة الحالية للنفقات المتوقع أن يتم طلبها لتسوية الالتزام.

وبسبب القيمة الزمنية للنقود، تكون المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة والتي تظهر بعد تاريخ الميزانية مباشرة أكثر حدة من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التي تظهر في وقت لاحق ولذلك . يتم إيجاد القيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون التأثير هاما.

يستخدم معدل (أو معدلات) الخصم قبل الضرائب الذي يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المحددة للالتزام، ولا يجوز أن تعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التي تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

الاحداث المستقبلية

يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التي من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام في قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعي كاف بأن تلك الأحداث سوف تحدث.

قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة عند قياس المخصصات على سبيل المثال ربما تعتقد المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجي سيتم تخفيضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا . وتعكس القيمة التي يتم الاعتراف بها توقعا معقولا للحالة الفنية التي يفترضها مراقبو الأحداث ، بأخذها في الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التي سوف تكون متاحة وقت الإخلاء ، لذلك فإنه من المناسب مثلا أن يتم تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لعمليات إخلاء أوسع أو أكثر تعقيدًا على تلك التي تم تطبيقها في السابق . ومع ذلك فإن على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تمامًا خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعومًا بدليل موضوعي كاف.

ويجب أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل في الاعتبار عند قياس التزام قائم وذلك عندما يتوافر دليل موضوعي كاف على أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه . ونظرا للظروف المتعددة التي تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم دليلا موضوعيًا كافيا في كل حالة، ويكون الدليل مطلوبا لما سيتطلبه التشريع الجديد وما إذا كان من الواضح انه سيتم تنفيذه

وتطبيقه ، ومع ذلك فلن يتوافر الدليل الموضوعي الكافي حتى يتم تطبيق التشريع الجديد.

الاستردادات

عندما يكون من المتوقع إعادة تحميل بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص لطرف أخر، يتم الاعتراف بالاسترداد عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام. ويعامل الاسترداد كأصل منفصل، ويجب ألا تزيد القيمة التي يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص.

في قائمة الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذي يتم الاعتراف به كاسترداد.

تكون المنشأة أحيانا قادرة على طلب سداد جزء أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص من طرف آخر (مثال ذلك خلال عقود التأمين، حالات التعويض أو ضمانات الموردين) ، وقد يقوم الطرف الأخر برد المبالغ التي سبق أن دفعتها المنشأة أو أن يقوم بسداد المبالغ مباشرة.

في أغلب الأحوال فإن المنشأة ستظل ملتزمة بكامل المبلغ محل الالتزام ، حيث إن المنشأة تقوم بتسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتمكن الطرف الأخر من السداد لأي سبب . في تلك الحالة فإنه يتم الاعتراف بمخصص بقيمة كامل الالتزام ، ويتم الاعتراف بأصل منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح وفي حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد إذا تمت تسوية الالتزام.

وفي بعض الحالات لا تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف محل الالتزام إذا لم يتمكن الطرف الثالث من السداد، في مثل هذه الحالة فإن المنشأة ليس عليها أي التزام لتلك التكاليف ولا يتم إدراجها ضمن المخصص.

تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية .

شكل رقم (٤/٨) الاستردادات

بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق أخر		
ليس على المؤسسة التزام تجاه الجزء من النفقات الذي سيتم تحميله عن طريق طرف آخر.	ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده ومن الواضح أن الاسترداد سيتم الحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.	ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكدا إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.
المنشأة ليس عليها التزام بالمقدار الذي سيتم استرداده.	يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل في الميزانية و يمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل، ولا يتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام.	لا يتم الاعتراف بالاسترداد المتوقع كأصل.
غير مطلوب الإفصاح	يتم الإفصاح عن الاسترداد في آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	يتم الإفصاح عن الاسترداد المتوقع .

لا ينتطبق خسائر التشغيل المستقبلية تعريف الالتزام ولا شروط الاعتراف العامة المحددة للمخصصات .

وتشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصول بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال في القيمة ويكون على المنشاة أن تقوم باختبار

اضـمحلال قيمـة تلـك الأصـول وفقـا لمعيـار المحاسـبة المصـري رقـم (٣١) «اضمحلال قيمة الأصول».

العقود المحملة بخسارة

إذا كان لدى منشاة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالي في ظل ذلك العقد ويتم قياسه كمخصص.

ويمكـن إلغـاء العديـد مـن العقـود (علـى سـبيل المثـال، بعـض أوامـر توريـد المشتريات الروتينية) بدون سداد تعويض للطرف الأخر، ولذلك لا يكون هنـاك التزام . وينشأ عن عقود أخرى حقوق والتزامـات لطرفـي التعاقد، فعندما تكـون هناك أحداث تجعل هذا العقد عقد محمل بخسـارة فـإن العقد يقع فـي نطـاق ذلـك المعيار ويكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود أما العقود غير المحملـة بخسارة فتقع خارج نطاق هذا المعيار.

يعرف هذا المعيار العقد المحمل بخسارة بأنه العقد الذي تكون فيـه التكـاليف التي لا يمكن تفاديها والناتجـة عن مواجهـة الالتزامـات الـواردة بالعقد تزيـد عـن المنـافع الاقتصـادية المتوقـع الحصـول عليهـا مـن خـلال ذلـك العقـد، وتعكـس التكاليف التي لا يمكن تفاديها من خلال عقد أقل صافي تكلفة الانتهاء مـن العقد، والتي تتمثل في التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو الغرامات التي تنشـأ عن الإخفاق في إتمام العقد أيهما أقل.

قبـل تكـوين مخصـص منفصـل لعقـد محمـل بخسـارة فـإن المنشـأة تعتـرف بخسارة الإضمحلال والتي حدثت للأصول المحددة في ذكك العقد (راجع معيـار المحاسبة المصري رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول).

مثال

عقد محمل بخسارة

تعمل إحدى المنشأت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة، قامت الشركة خلال ديسمبر ٢٠٠٧ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجرًا لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الأحداث المنشئة للالتزام تمثل في توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر والذي قد ينشئ التزاما قانونيا.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية في التسوية:

عندما يصبح الإيجار محملا بخسارة فإن التدفق النقدي الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقعًا.

– الاستنتاج:

يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها.

المخصصات وإعادة الهيكلة

تشير عملية إعادة الهيكلة إلى البرنامج أو الخطة التي يتم تنفيذها و السيطرة عليها عن طريق المنشأة والتي تؤدي إلى تغيير جوهري في:

A- نطاق النشاط الذي تقوم به المنشأة.

B- الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.

توضح الأمثلة التالية بعض الأحداث التي يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة:

A- بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

B- إغلاق موقع نشاط في بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لأخر أو من منطقة لأخرى.

C- تغييرات في هيكلة الإدارة مثل استبعاد مستوى إداري.

D- إعادة التنظيم الهامة والتي يكون لها تأثير هام على طبيعة وتوجيهات أنشطة المنشأة.

يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتوافر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات يتم تطبيق الشروط العامة للاعتراف بإعادة الهيكلة على النحو التالي:-

١- ينشأ الالتزام الحكمي المتعلق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

A- لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:

(١) النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة.

(٢) الأماكن الرئيسية التي سوف تتأثر بالخطة.

(٣) الأماكن والوظائف والعدد التقديري للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

(٤) التكاليف التي سيتم تحملها.

(٥) التوقيت الذي سوف يتم فيه تطبق الخطة.

B- قد أعطت توقعا لدى الجهات التي سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلي في تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التي سوف تتأثر بها.

١ – مثال: غلق نشاط أحد الأقسام – ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام ولم يتم الإعلان عن القرار لأي من المتأثرين به قبل تاريخ الميزانية (٣١ ديسمبر ٢٠٠٥) ولم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزامات الحالية التي قد تنشأ عن الأحداث الماضية : لا يوجد أية أحداث قد تؤدي إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد التزام

الاستنتاج:

لا يتم تكوين مخصص.

---

٢ – مثال: غلق نشاط أحد الأقسام – وتم الإعلان والبدء في تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية.

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين، وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٥ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات وضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين في هذا القسم.

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم الحدث الملزم : هو إبلاغ القرار إلى العملاء والعاملين والذي أنشأ التزاما حكميا من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: متوقع

الاستنتاج:

المخصص يعترف به ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم.

٢- على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، مثال ذلك، عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول، أو الإعلان

العـام عـن المكونـات الرئيسـية للخطـة ويترتـب علـى الإعـلان العـام عـن خطـة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكمـي لإعـادة الهيكلـة فقط عنـدما يـتم ذلـك بطريقة تفصيلية كافية (بمعنى: تحديد المكونات الرئيسية للخطـة) التي ينشأ عنهـا توقعـات صـحيحة لأطـراف أخـرى مثـل العمـلاء والمـوردين والمـوظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

٣- تكون الخطة كافية لكي ينشأ عنها التزام حكمي عندما يتم تبليغها لأولئك المتأثرين بهـا، ويجب التخطيط لتنفيذها بأسرع مـا يمكـن ويـتم اسـتكمالها خـلال وقت محدد مما يجعل من غير المحتمل حدوث تغييـرات جوهريـة بالخطـة، وإذا كان من المتوقع أن يكون هنـاك تـأخر كبيـر قبـل بدايـة إعـادة الهيكلـة أو أن تـأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتـا أطـول مـن الـلازم فإنـه مـن غيـر المحتمـل أن ينشـأ عـن الخطة توقع صحيح يخص أولئك الذين تلتزم تجاههم المنشـأة بإعـادة الهيكلـة لأن إطار الوقت يتيح للمؤسسة فرصا لتغيير خططها.

٤- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بإعادة الهيكلة الذي تم اتخاذه قبـل تـاريخ الميزانيـة التـزام حكمـي فـي تـاريخ الميزانيـة مـا لـم تكـن المنشـأة قبـل تاريخ الميزانية قد:

(A) بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

(B) أعلنت الملامح الرئيسية لإعـادة لهيكلـة لأولئـك المتـأثرين بهـا بشـكل محدد كاف كـي ينشـأ عـن ذلـك توقـع سليم لـديهم أن المنشـأة ستقوم بتنفيـذ خطـة إعادة الهيكلة.

وإذا بدأت المنشأة في تنفيذ خطة إعادة الهيكلـة، أو أعلنـت لأولئـك المتـأثرين بها المكونات الرئيسية لهذه الخطة، بعد تـاريخ الميزانيـة يكـون الإفصـاح مطلوبـا طبقـا لمعيـار المحاسـبة المصـري رقـم (٧) الخـاص بالأحـداث التاليـة لتـاريخ الميزانيـة طالمـا كانـت إعـادة الهيكلـة علـى قـدر مـن الأهميـة بحيـث يكـون عـدم

الإفصاح عنها مؤثرا على قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة.

٥- على الرغم من أن الالتزام الحكمي لا ينشأ منفردا من خلال قرار الإدارة إلا أن الالتزام قد ينتج عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار على سبيل المثال المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة أو مع المشترين من أجل بيع أحد الصفقات والتي قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة . فعند الحصول على ذلك الاعتماد وتبلغيه للأطراف الأخرى فإنه ينشأ على المنشأة التزام لإعادة الهيكلة .

٦- عندما تكون السلطة منوطة بمجلس إدارة يضم في عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملين) أو أن الإعلان لهؤلاء الممثلين قد يكون ضروريا قبل أن يتخذ المجلس القرار، ولأن أي قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدي هذا إلى وجود التزام حكمي بإعادة الهيكلة.

٧- لا ينشأ التزام عن عملية بيع لنشاط معين ما لم تتعهد المنشأة بعملية البيع، بمعنى انه لا بد أن يكون هناك اتفاق بيع ملزم.

٨- لا تلتزم المنشأة بعملية بيع نشاط معين حتى لو اتخذت قرارا ببيع هذا النشاط وأعلنت القرار على العامة، ما لم يتم تحديد المشتري ويكون هناك عقد بيع ملزم، حيث تكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها وتكون بالفعل قادرة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشترى بشروط مقبولة، وعندما يكون بيع أحد المشروعات جزءًا من إعادة الهيكلة ، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد اضمحلال قيمتها طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٣١ ، وعندما تكون عملية البيع تمثل جزءا من إعادة الهيكلة ينشأ التزام حكمي للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجد عقد اتفاق بيع ملزم.

٩- يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتي تتمثل في كل مما يلي:

(A) الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة.

(B) غير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة.

١٠- لا تدخل أمثلة التكاليف التالية ضمن مخصص إعادة الهيكلة:

(A) إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين الحاليين.

(B) التسويق

(C) الاستثمار في أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلي للنشاط وليس الالتزامات الخاصة بإعادة الهيكلة في تاريخ إعداد الميزانية . ويتم الاعتراف هذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

١١- الخسائر المستقبلية المحددة والناتجة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها في المخصص ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة.

١٢- لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول في الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءا من إعادة الهيكلة.

الإفصاح عن المخصصات

١- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن:

(A) القيمة الدفترية فى بداية ونهاية المدة .

(B) المخصصات الإضافية التي تم تكوينها خلال الفترة بما في ذلك تدعيم المخصصات الموجودة.

(C) المبالغ المستخدمة (بمعنى: حدثت وتم تحميلها على المخصص) خلال الفترة.

(D) المبالغ غير المستخدمة والتي تم ردها خلال الفترة.

(E) الزيادة خلال الفترة في القيمة الحالية (المبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت والأثر الناتج عن أي تغيير في معدل الخصم.

ولا يوجد إلزام بالإفصاح عن المعلومات المقارنة.

٢- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن:

(A) شرح مختصر عن طبيعة الالتزام والوقت المتوقع لأية تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية.

(B) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة. وعندما يكون من الضروري أن يتم تقديم معلومات دقيقة فعلى المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التي تم افتراضها فيما يتعلق بأحداث مستقبلية.

(C) قيمة أية استردادات متوقعة وقيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة.

وفيما يلي مثالا على الإفصاح المطلوب وفقا لتلك الفترة

مثال رقم (١) : الضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان عن منتجاتها عند القيام بالبيع للعملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التي تقوم ببيعها، وطبقا لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بان يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع في تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان بمبلغ ٦٠٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة.

ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية على النحو التالي :

تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة الضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة ومن

المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحمله المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استنفاذه بالكامل خلال السنتين التاليتين لتاريخ الميزانية.

مثال رقم (٢) : تكاليف إزالة المخلفات

في عام ٢٠٠٥ قامت المنشأة بالدخول في أنشطة معينة واعترافات بمخصص لتكاليف إزالة المخلفات بمبلغ ٣٠ مليون جنية . تم تقدير المخصص على أساس أن تكاليف إزالة المخلفات سوف تحدث خلال ٢٠-٣٠ سنة. ومع ذلك فهناك احتمال عدم حدوثها لمدة ٥٠-٦٠ سنة وفي تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالي:

تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات، تلك التكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٢٥ و ٢٠٣٥ .ومع ذلك هناك احتمال أن تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٦٥ . إذا كانت تلك التكاليف التي تم قياسها على أساس التوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٥٥ و٢٠٥٦ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون . وقد تم قياس المخصص باستخدام التكنولوجيا الحالية وبالأسعار الجارية وتم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم٨%.

٣- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة ، وعلى المنشأة أيضا عندما يكون ذلك عمليا أن تفصح عن:

(A) تقدير التأثير المالي للالتزام المحتمل.

(B) الإشارة لحالات عدم التأكد والتي تخص كمية أو توقيت أي تدفقات خارجة.

(C) إمكانية حدوث أية استردادات.

٤- عند تحديد ما هي المخصصات أو الالتزامات المحتملة التي يمكن تجيعها لتكوين نوع واحد من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة هذه البنود متماثلة بشكل كاف لإدماجهم وذلك وفقا للبند ١ – ٣ من الافصاحات المطلوبة . ولهذا قد يكون مناسبا أن تعامل مبالغ المخصصات كنوع واحد إذا كانت تخص ضمانات مبيعات منتجات مختلفة ولكن من غير المناسب أن تعامل مبالغ من المخصصات كنوع واحد إذا كانت تخص ضمانات عادية ومبالغ تخضع لإجراءات قانونية.

٥- عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة بطريقة توضح الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

٦- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية وأن تقوم بتقدير لتاثيرها المالي باستخدام المبادئ التي تم وضعها للمخصصات (عندما ما يكون ذلك ممكنا).

٧- من المهم ألا يعطي الإفصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخل الناشئ عن هذه الأصول المحتملة.

٨- عندما تكون أي من المعلومات المطلوبة في البندين (٣،٤) غير مفصح عنها للصعوبة العملية يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩- في حالات نادرة جدًا يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح – عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في البنود ١-٦ موقف المنشأة في نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل محل النقاش، في تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات ولكن

يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب وأيضا الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها.

يوضح المثال التالي الإيضاحات المطلوبة طبقا لتلك الفقرة عندما يكون هناك نقص في بعض المعلومات المطلوبة لتحديد الالتزامات المحتملة وبالتالي لا يمكن تحديد موقف المنشأة بدقة من تلك الالتزامات.

مثال رقم (٣): الإعفاء من الإفصاح

دخلت منشأة في نزاع وخلافات مع أحد المنافسنين والذي يدعي فيه أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقها في إنتاج وتسويق بعض المنتجات وتطالب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة أفضل التقديرات للخسائر والالتزامات التي قد تنشأ عنها، ولكن لم يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة طبقا للفقرتين ٨٤ ، ٨٥ من المعيار، وفي هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

لازالت القضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المنافسين والذي يدعي أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه في إنتاج وتسويق بعض المنتجات ويطالب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون . لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عادة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدي إلى إضعاف مركز المنشأة في القضية ويرى مجلس الإدارة أن هذا المنازعات يمكن للشركة الدفاع عنها بنجاح .

٩/٨ أسئلة وتطبيقات

١- ما هو المقصود بالالتزامات محاسبياً؟

٢- حدد معيار التفرقة بين الالتزامات طويلة الأجل والالتزامات قصيرة الأجل.

٣- حدد الأنواع المختلفة للالتزامات قصيرة الأجل، ووضح أهم الفروق بينها مع التمثيل.

٤- فرق بين الالتزامات الحقيقية والالتزامات العرضية بإختصار.

٥- ما هو الفرق الرئيسي بين حقوق الملكية والالتزامات؟

٦- وضح كيف تظهر الالتزامات في ميزانية المنشأة.

٧- وضح أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية بإختصار.

A- تعتبر جميع الالتزامات القانونية التزامات من الناحية المحاسبية.

B- إن المشكلة الرئيسية بالنسبة للالتزامات في نهاية السنة المالية هي مشكلة التقييم.

C- يمكن أن تطرح الأرصدة الشاذة في حسابات الموردين من الرصيد الدائن وذلك حتى يظهر حساب الموردين بالصافي في الميزانية العمومية.

D- تعتبر الالتزامات التي تستحق في خلال سنة من تاريخ إعداد الميزانية العمومية في جميع الحالات التزامات قصيرة الأجل.

E- لا تختلف المسئولية (الالتزامات) العرضية عن الالتزام الفعلي في المحاسبة.

٨- ما هي الشروط التي في ظلها يجب استبعاد الالتزام قصيرة الأجل من الالتزامات المتداولة؟

٩- كيف يظهر الإيراد المؤجل أو غير المكتسب؟ ولماذا يمكن تصنيفه بصورة صحيحة كالتزام متداول؟ اذكر عدة أمثلة لأنشطة أعمال ينتج عنها إيرادات غير مكتسبة؟

١٠- ما هي الشروط التي في ظلها يجب تسجيل الالتزام المشروط؟

١١- قارن بين طريقة الأساس النقدي وطريقة أساس الاستحقاق في المحاسبة عن تكاليف الضمان؟

١٢- ما هي العوامل التي يجب مراعاتها في تحديد ما إذا كان من اللازم تسجيل التزام عن إحدى الدعاوى القضائية المرفوعة أم لا؟

١٣- تتضمن الالتزامات بشركة السلام البنود التالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦:-

(١) أوراق دفع بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ إستحقاق ٣٠ يونيو ٢٠٠٧.

(٢) ايداعات من العملاء عن معدات طلبوها من الشركة قدرها ٥٠٠٠٠٠ جنية.

(٣) مرتبات مستحقة قدرها ٣٠٠٠٠٠ جنية استحقاق ١٤ يناير ٢٠٠٧.

والمطلوب :

تحديد الظروف – إن وجدت – التي في ظلها تستبعد كل من الالتزامات الثلاثة السابقة من الالتزامات المتداولة.

١٤- فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة السلام في ٣١ديسمبر سنة ٢٠٠٦.

منه	له	اسم الحساب
جنية	جنية	
٢٤٠٠٠		نقدية
٥٧٠٠٠		عملاء
	٥٠٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها
٢٦٠٠٠		بضاعة أول المدة
٤٢٠٠		مهمات مكتبية
٢٠٠٠٠٠		أصول
	٦٠٠٠٠	اهلاك مجمع
	٣٢٠٠٠	موردون
	١٠٠٠٠٠	أوراق دفع
	٣٠٠٠	مرتبات مستحقة
	١٠٠٠	فائدة مستحقة
	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
	٣٨٤٨٠	أرباح محجوزة
	٨٩٢٠٠٠	مبيعات
٥٤٠٠٠٠		مشتريات
١٣٠٠٠٠		مرتبات
٦٢٠٠٠		مصاريف عمومية
١٦٨٠٠		مصاريف التأمين
٢١٢٠٠		مصاريف إدارية
١٧٦٠٠٠		مصاريف بيعية
٥٠٠		فوائد

فإذا علمت :

(١) مـن المتوقـع أن تكـون نسـبة الأرصـدة غيـر المحصـلة مـن حسـابات ؤالعملاء **٥%** من المبيعات.

(٢) بلغ رصيد المهمات المكتبية في نهاية السنة المالية ١٢٠٠ جنية.

(٣) بلغ اهلاك التركيبات ١٠% على أساس القسط الثابت.

(٤) بلغـت المرتبـات المسـتحقة فـي نهايـة السـنة ٣٥٠٠ جنيـة، كمـا بلغـت الفوائد والمستحقة ٥٠٠ جنية.

(٥) هنـاك مصـاريف عموميـة لـم تسـدد بعـد حتـى تـاريخ الميزانيـة قـدرها ١٠٠٠ جنية.

(٦) بلغ رصيد بضاعة آخر المدة ٢٨٤٠٠٠ جنية.

(٧) بلغت الضرائب المقدرة على أرباح الشركة ٦٠٠٠٠ جنية.

المطلوب:

إعـداد قيـود التسـوية المتعلقـة بالعمليـات السـابقة باسـتخدام ورقـة العمـل وتصوير القوائم المالية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

١٥- فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة في دفاتر شركة السلام في نهايـة سنة ٢٠٠٦.

منه	له	اسم الحساب
جنية	**جنية**	
١٨٠٠		فوائد غير محصلة
	٤٨٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها
٨٠٠		مخزون المهمات
	١٠٠٠٠٠	إهلاك مجمع
	٣٠٠٠	أجور مستحقة
	٨٠٠	فوائد مستحقة
	٤٢٠٠	إيرادات غير مكتسبة

وفي خلال السنة تمت العمليات التالية :

(١) حصلت المنشأة فوائد قدرها ٣٦٠٠٠ جنية.

(٢) أعدمت المنشأة ديوناً قردها ٣٨٠٠ جنية.

(٣) اشترت المنشأة مهمات قردها ١٦٠٠٠ جنية نقداً.

(٤) بلغت الأجور المدفوعة ٦٠٠٠٠ جنية.

(٥) دفعات المنشأة فوائد قدرها ٤٨٠٠ جنية .

(٦) بلغت الإيرادات المحصلة ٢٤٠٠٠ جنية.

وفيما يلي بعض البيانات الإضافية التي أمكن الحصول عليها في نهاية السنة المالية :

(A) بلغت الفوائد غير المحصلة ٢٢٠٠ جنية.

(B) قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٨٤٠٠ جنية.

(C) بلغ مخزون إهلاك المهمات ٤٨٠٠ جنية.

(D) بلغ إهلاك الفترة ٥٠٠٠ جنية.

(E) بلغت الأجور المستحقة ٣٠٠٠ جنية.

(F) لا يوجد فائدة مستحقة.

(G) الإيرادات غير المكتسبة ٥٠٠٠ جنية.

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة. وإعداد قيود التسوية الملائمة في نهاية السنة المالية، وبيان أثر العمليات السابقة على كل من القوائم المالية في نهاية السنة المالية.

١٦- في أول يناير ٢٠٠٧ إنفجر أحد مخازن الوقود الضخمة بشركة ميجاتون وقد أصيبت المباني الأخرى على بعد ميل من الآنفجار بأضرار جسيمة وأصيب عدد من الأفراد. وفي ٣١ فبراير ٢٠٠٧ (عندما إكتملت القوائم

المالية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦) لم تكن قد رفعت أية قضايا مطالبة على الشركة نتيجة لهذا الإنفجار. وتتوقع الشركة أن يقوم العديد من الأطراف برفع قضايا مطالبة عن الاصابات والأضرار التي لحقت بهم. ولأن هذا الحادث لم يكن مؤمن ضده فإن الشركة سوف تضطر لتغطية الخسائر الناجمة عنه من ماردها الخاصة.

والمطلوب :

ناقش بالتفصيل المعالجة المحاسبية وجوانب الإفصاح الخاصة بهذا الحادث والخسائر العرضية المتعلقة به في القوائم المالية بتاريخ ٣١ ديسمبر ,٢٠٠٦

١٧- فيما يلي بعض الصفقات التي تمت بشركة السلام خلال سنة ٢٠٠٦:-

- في أكتوبر اشترت الشركة مخزون من أحد الموردين على الحساب بمقدار ٦٠٠٠٠ جنية. وسجلت الشركة المشتريات بالإجمالي وتستخدم طريقة الجرد الدوري.

- في ١ نوفمبر أصدرت ورقة دفع قدرها ٦٠٠٠٠ جنية لمدة ١٢ شهر بفائدة ١٠% سداداً لحسابها.

- في ١ نوفمبر – اقترضت ٦٠٠٠٠ جنية من البنك الأهلي مقابل إصدار ورقة دفع بمقدار ٦٦٠٠٠ جنية لمدة ١٢ شهر لا تحمل فائدة.

والمطلوب :

A- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الصفقات السابقة.

B- إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣١ ديسمبر.

C- حساب صافي الالتزام الكلي الذي يلزم التقرير عنه في ميزانية ٣١ ديسمبر عن:- (١) ورقة التي تحمل فائدة.

(٢) ورقة الدفع التي لا تحمل فائدة.

١٨- باعت شركة القاهرة ٢٠٠ آلة نسخ في سنة ٢٠٠٦ بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية للآلة مع ضمان لمدة عام. وقد بلغ متوسط تكاليف الصيانة لكل آلة خلال فترة الضمان ١٠٠٠ جنية.

والمطلوب:

(A) إجراء القيود اللازمة لتسجيل بيع الآلات وتكاليف الضمان المتعلقة بها بفرض استخدام طريقة الاستحقاق وأن تكاليف الضمان الفعلية التي تحملتها الشركة في سنة ٢٠٠٦ تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية.

(B) على أساس البيانات السابقة، المطلوب إجراء القيود المناسبة بفرض استخدام طريقة الأساس النقدي.

١٩- فيما يلي بعض الصفقات الخاصة بشركة السلام :-

(١) في ٢ مارس اشترت الشركة بضاعة من أحد الموردين بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنية بخصم نقدي قدره ٢% للسداد خلال ١٥ أيام، ومهلة سداد إجمالية ٣٠ يوم. وتقوم الشركة بتسجيل المشتريات وحسابات الدفع بمقدارها الصافي بعد الخصومات النقدية. وقد سددت الفاتورة في ٢٥ مارس.

(٢) في ٥ أبريل اشترت الشركة أتوبيس بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنية وسددت ٦٠٠٠ جنية نقداً أو أصدرت ورقة دفع بالباقي مدتها سنة لفائدة ١٢%.

(٣) في ٢ يونيو اقترضت الشركة ٨٠٠٠٠ جنية من البنك الأهلي مقابل ورقة دفع بمقدار ٩٠٨٠٠ جنية تستحق بعد عام من ٢ يونيو ولا تحمل فائدة.

(٤) في أول سبتمبر أعلن مجلس إدارة الشركة عن توزيعات نقدية قدرها ٢٥٠٠٠٠ جنية تستحق السداد في ١٥ أكتوبر للمساهمين المسجلين في ٣٠ سبتمبر.

والمطلوب :

(A) إجراء كل قيود اليومية اللازمة لتسجيل الصفقات السابقة باستخدام التواريخ المناسبة لها.

(B) تنتهي السنة المالية للشركة في ٣١ ديسمبر، وبفرض أنه لم تجر أية قيود جردية للعمليات السابقة المطلوب إجراء كل قيود التسوية المتعلقة بالفائدة واللازمة لعرض قوائم مالية عادلة في ٣١ ديسمبر بفرض استهلاك الخصومات على أساس القسط الثابت.

٢٠- تبيع شركة **IBM** أجهزة حاسب آلي بعقد ضمان مدته سنتين ينص على أن تقوم الشركة باستبدال الأجزاء التالفة وتقدم أعمال الإصلاح اللازمة. وخلال سنة ٢٠٠٦ باعت الشركة ٣٠٠ جهاز بسعر ٣٠٠٠ جنية للجهاز. وفي ضوء الخبرة السابقة، تقدر تكاليف الضمان على مدى السنتين بمقدار ١٥٠ جنية للأجزاء و ٢٠٠ جنية لأعمال الإصلاح للجهاز. (للتبسيط يفترض أن كل المبيعات قد تمت في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦). ولا تبيع الشركة خدمة الضمان منفصلة عن الجهاز.

المطلوب:

(A) إجراء القيود اللازمة في سنة ٢٠٠٦ بتطبيق طريقة الأساس النقدي.

(B) إجراء القيود اللازمة في سنة ٢٠٠٦ بتطبيق طريقة الاستحقاق.

(C) ما هو الالتزام المتعلق بهذه العلميات الذي يظهر في ميزانية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ وكيف يجب تصنيفه بتطبيق طريقة الأساس النقدي؟

(D) ما هو الالتزام المتعلق بهذه العمليات الذي يظهر في ميزانية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ وكيف يجب تصنيفه بتطبيق طريقة أساس الاستحقاق؟

وبفرض أنه في سنة ٢٠٠٧ بلغت تكاليف الضمان الفعلية بالشركة ١٥٠٠٠ جنية للأجزاء، ٢٠٠٠٠ لأعمال الإصلاح .

والمطلوب :

(A) إجراء قيود اليومية اللازمة في سنة ٢٠٠٧ بتطبيق الأساس النقدي.

(B) إجراء قيود اليومية اللازمة في سنة ٢٠٠٧ بتطبيق أساس الاستحقاق.

الفهرست